

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Selbstverwaltungskörper im Kanton Graubünden

DISSERTATION

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von

SILVIO BIANCHI-BROSI

von Sta. Domenica GR

genehmigt auf Antrag von
Herrn Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger



Digitized by the Internet Archive
in 2026

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Selbstverwaltungskörper im Kanton Graubünden

DISSERTATION

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von

SILVIO BIANCHI-BROSI

von Sta. Domenica GR

genehmigt auf Antrag von
Herm Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger

Die Rechts- und staatswissenschaftliche Fakultät gestattet hierdurch die Drucklegung vorliegender Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

Zürich, den 13. Februar 1980

Der Dekan:

Prof. Dr. J. Rehberg

Die gleiche Arbeit ist im Schulthess Polygraphischer Verlag AG, Zürich, erschienen als Heft 19 der Reihe

Zürcher Studien zum öffentlichen Recht

Herausgegeben von Mitgliedern der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich

© Schulthess Polygraphischer Verlag AG, Zürich 1980



Meinem Vater und Barbara

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	I
Literaturverzeichnis	XI
Verzeichnis der Rechtsquellen, Materialien und Endscheidungssammlungen	XIII
Abkürzungsverzeichnis	XXII
 Einleitung	 1
 <u>1. Teil: Die Selbstverwaltung</u>	
1. Kapitel: Das Wesen der Selbstverwaltung	3
§ 1 Die Selbstverwaltung im Rechtssinne	3
§ 2 Autonomie und Selbstverwaltung	6
§ 3 Die Gemeindeautonomie	8
I Die Rechtsprechung vor der Praxisänderung von 1967	8
II Die Praxisänderung	10
A Die Legitimation zur Autonomiebeschwerde	10
B Der Autonomiebereich	11
C Die Verletzung des Autonomiebereichs	12
D Die bundesgerichtliche Praxis zur Autonomiebe- schwerde bündnerischer Selbstverwaltungskörper	13
1. Die Rechtsprechung zum Autonomiebereich	13
2. Die Rechtsprechung zur Autonomieverletzung	14
E Interkommunale Doppelbesteuerungsvereinbarungen	16
2. Kapitel: Die bündnerischen Selbstverwaltungskörper als Träger der Steuerhoheit	19
§ 4 Die Selbstverwaltungskörper im allgemeinen	19
I Sinn und Zweck der Selbstverwaltungskörper	19
II Der Begriff	21
III Uebersicht über die Arten	23
§ 5 Der Umfang der Steuerhoheit	25
§ 6 Die politische Gemeinde	28
I Der Begriff	28

II Ihre Steuerhoheit	29
A Auf Grund der Kantonsverfassung	29
B Der Einfluss der kantonalen Gesetzgebung	30
§ 7 Der Kreis	33
I Bestand und Aufgabenbereich	33
II Seine Steuerhoheit	34
§ 8 Die Bürgergemeinde	36
I Ihre Rechtsnatur	36
II Aufgabenbereich und Steuerhoheit	37
§ 9 Die Landeskirchen und Kirchgemeinden	40
I Bestand und Aufgabenbereich	40
II Die kirchlichen Finanzen	41
III Ihre Steuerhoheit	42
IV Die Anwendung der Steuerhoheit in der Praxis	44
§10 Die Gemeindefraktionen	46
I Ihre Rechtsnatur	46
II Ihre Steuerhoheit	48

2. Teil: Das Doppelbesteuerungsverbot

§11 Das Problem der Doppelbesteuerung	49
§12 Der Begriff der Doppelbesteuerung	51
I Vorbemerkung	51
II Die konstruktive Begriffsumschreibung	53
A Subjektsidentität	53
B Gleichartigkeit der Steuer	54
C Objektsidentität	54
D Gleichzeitigkeit der Steuer	55
E Zusammenfassung	56
III Die Kollisionsnormen des Bundesgerichts	57
IV Die virtuelle Doppelbesteuerung	60
V Internationales Privatrecht und Doppelbesteuerungsrecht	62
VI Die erlaubte Doppelbesteuerung	64

§ 13	Der Geltungsbereich des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbotes	66
I	Der subjektive Geltungsbereich	66
II	Der sachliche Geltungsbereich	67
A	Der Begriff der Steuer im Sinne des Doppelbesteuerungsverbotes	67
B	Kasuistik	68
III	Der zeitliche Geltungsbereich	69
IV	Der räumliche Geltungsbereich	70
V	Die Anwendbarkeit der bundesgerichtlichen Praxis im interkommunalen Verhältnis	71
A	Grundsatz	71
B	Zur Anwendbarkeit der Kollisionsnormen im Rechtsmittelverfahren	72
§ 14	Das interkommunale Doppelbesteuerungsverbot	74
I	Die Abgrenzung der Steuerhoheit der Selbstverwaltungskörper	74
A	Die interne Abgrenzung	74
B	Die externe Abgrenzung	75
II	Die Grundlage des Doppelbesteuerungsverbotes im Kanton Graubünden	77
3. Teil:	<u>Die Anwendung der interkantonalen Kollisionsnormen bei interkommunaler Doppelbesteuerung im Kanton Graubünden</u>	
§ 15	Die Anknüpfung	78
I	Problemstellung	78
II	Die steuerrechtliche Zugehörigkeit	79
A	Die persönliche und die wirtschaftliche Zugehörigkeit	79
B	Die Steuerdomizile	81
1.	Hauptsteuerdomizil	81
2.	Nebensteuerdomizil	81
a)	Spezialsteuerdomizil	82
b)	Sekundäres Steuerdomizil	82
1. Abschnitt:	Die persönliche Zugehörigkeit	
1. Kapitel:	Das Steuerdomizil natürlicher Personen	84
§ 16	Der steuerrechtliche Wohnsitz	84

§ 17 Die Besteuerung kraft Wohnsitzes	85
I Grundsatz	85
II Voraussetzungen - interkantonal wie interkommunal	86
A Der Aufenthalt	86
B Die Absicht dauernden Verbleibens	86
III Gleichzeitige Beziehungen zu mehreren Orten	88
A Wohnsitz am Ort der stärkeren Beziehungen	88
B Gegenüberstellung von Familienniederlassung und Arbeitsort beim unselbständig Erwerbenden	90
1. Im interkantonalen Verhältnis	90
a) Prävalenz des Familienortes gegenüber dem Ort unselbständiger Arbeit	90
b) Pendler	91
c) Wochenaufenthalter	91
aa) Regelmässige Rückkehr	91
bb) Keine leitende Stellung	93
cc) Kein Analogieschluss vom unselbständig Erwerbenden in leitender Stellung zum selbständig Erwerbenden	95
2. Im interkommunalen Verhältnis	96
a) Prävalenz des Arbeitsortes gegenüber der Familienniederlassung	96
b) Praxisänderung von 1927	98
c) Wochenaufenthalter	99
aa) Grundsatz	99
bb) Faktisches Wohnen	100
d) Pendler	101
C Das Saisonarbeitsverhältnis	102
1. Im interkantonalen Verhältnis	102
a) Grundsatz	102
b) Charakter des Saisonarbeitsverhältnisses	102
c) Zwischenaufenthaltsort	103
d) Begründung der Einheit des Besteuerungsrechts	103
e) Mehrere Saisonstellen ohne Zwischenaufenthaltsort	104
f) Kraftwerkbau	104

2. Im interkommunalen Verhältnis	105
a) Grundsatz	105
b) Steuerteilung	105
c) Erwerbstätigkeit bei grösseren Bauten	107
D Die Steuerpflicht am Ort der Familienniederlassung	108
1. Grundsatz der Familienbesteuerung	108
2. Gründe und Voraussetzungen eines getrennten Familiendomizils	108
3. Umfang der Steuerpflicht	109
4. Keine interkommunale Praxis	112
E Die getrennte Besteuerung der Ehegatten - interkantonale und interkommunale gleiche Anknüpfung	113
1. Selbständiger Wohnsitz der Ehefrau	113
2. Besteuerung der Unterhaltsbeiträge	115
3. Umfang der Steuerpflicht	116
IV Der alternierende Wohnsitz	117
A Voraussetzungen	117
B Umfang der Steuerpflicht	118
§ 18 Die Besteuerung kraft Aufenthaltes	119
I Interkantonale und interkommunale Anknüpfung	119
A Der Aufenthalt als Steuerdomizil	119
B Der Aufenthalt zu Sonderzwecken	121
C Das sekundäre Steuerdomizil des Saisonaufenthalters	122
1. Voraussetzungen	122
a) Tatsächlicher Aufenthalt von mindestens 90 Tagen	122
b) Wohnen in eigenem Hause oder in für längere Zeit gemieteter Wohnung	123
c) Führen eines eigenen Haushaltes	124
2. Umfang der Steuerpflicht am Saisonaufenthaltsort	125
a) Grundsatz	125
b) Renten	126

II	Zusätzliche Anknüpfungspunkte im bündnerischen Steuerrecht	127
A	Aufenthalt und Erwerbstätigkeit	127
B	Aufenthalt länger als sechs Monate ohne Erwerbstätigkeit	127
§ 19	Der gesetzliche Wohnsitz als Steuerdomizil	129
I	Der Sinn der Verweisung	129
II	Der gesetzliche Wohnsitz der Ehefrau	129
III	Der gesetzliche Wohnsitz Minderjähriger	130
A	Im interkantonalen Verhältnis	130
B	Im interkommunalen Verhältnis	131
IV	Der gesetzliche Wohnsitz des Bevormundeten	132
A	Im interkantonalen Verhältnis	132
B	Im interkommunalen Verhältnis	134
V	Kein gesetzlicher Wohnsitz bei Beistand- und Beiratschaft	135
VI	Das bürgerliche Domizil	136
§ 20	Das Steuerdomizil für Erbschaftssteuern - interkommunale Anknüpfung an das Bürgerrecht	137
I	Die interkantonale Regelung	137
II	Die interkommunale Praxis	139
A	Bei Grundstücken	139
B	Bei beweglichem Nachlassvermögen	139
1.	Vermeidung der effektiven Doppelbesteuerung	139
2.	Vermeidung der virtuellen Doppelbesteuerung	143
2. Kapitel:	Der steuerrechtliche Wohnsitz von juristischen Personen und von Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit	144
§ 21	Juristische Personen	144
I	Die Steuerhoheit über juristische Personen im Kanton Graubünden	144
A	Steuerhoheit und Finanzausgleich	144
B	Zweck und Folgen des Finanzausgleichs	146
C	Finanzausgleich und Doppelbesteuerungsproblematik	147

II Das Steuerdomizil juristischer Personen - interkantonal und interkommunal	148
A Der steuerrechtliche Sitz	148
B Die Besteuerung am Ort des statutarischen Sitzes	150
C Das Steuerdomizil am Ort der tatsächlichen Verwaltung	151
§ 22 Das Steuerdomizil von Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit	152
I Die Besteuerung der Beteiligung an gesellschaftlichen Unternehmungen	152
A Kollektiv- und Kommanditgesellschaft	152
1. Im interkantonalen Verhältnis	152
2. Im interkommunalen Verhältnis	154
B Einfache und stille Gesellschaft	156
1. Im interkantonalen Verhältnis	156
a) Allgemeine Regelung	156
b) Alleiniger Geschäftsführer	158
2. Im interkommunalen Verhältnis	158
2. Abschnitt: Die wirtschaftliche Zugehörigkeit	
1. Kapitel: Die Besteuerung des unbeweglichen Vermögens und seines Ertrags	159
§ 23 Das Steuerdomizil am Ort der gelegenen Sache - interkantonal wie interkommunal	159
I Vorbemerkung	159
II Das Grundeigentum	160
III Der Ertrag aus Liegenschaften	162
A Grundsatz	162
B Ausnahmen	162
1. Interkantonale wie interkommunale Ausnahme	162
2. Zusätzliche interkommunale Abweichung	163
IV Der Verkaufsgewinn aus Wertzuwachs	164

V Der Buchgewinn auf Liegenschaften des Geschäfts- vermögens	165
A Interkantonaler Unternehmungen	165
B Interkommunaler Unternehmungen	165
2. Kapitel: Das Steuerdomizil des Geschäftsortes resp. der Betriebsstätte	167
§ 24 Das Steuerdomizil am Geschäftsort	167
I Bei juristischen Personen und selbständig besteuerten Personengesellschaften	167
II Beim Inhaber einer Einzelfirma	168
A Im interkantonalen Verhältnis	168
B Im interkommunalen Verhältnis	172
§ 25 Das sekundäre Steuerdomizil der Betriebsstätte - interkantonal wie interkommunal	176
I Der Begriff der Betriebsstätte	176
A Allgemeines	176
B Ständige körperliche Anlagen und Einrichtungen	177
C Qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des Geschäftsbetriebes	178
D Abhängigkeit vom Hauptbetrieb	179
II Abgrenzung zwischen dem sekundären Steuerdomizil der Betriebsstätte und dem Spezialsteuerdomizil des Grundeigentums	181
 <u>4. Teil: Die Steuerausscheidung</u>	
§ 26 Das Wesen der Steuerausscheidung	182
I Ergänzung der Kollisionsnormen durch Ausscheidungs- regeln	182
II Steuermass und steuerfreie Beträge	184
A Steuermass	184
B Sozialabzüge und steuerfreie Beträge	185

III Ausscheidungsfälle	186
§ 27 Die Verlegung der Schulden und der Schuldzinsen	187
I Die proportionale Methode	187
II Die Anwendung der proportionalen Methode im interkantonalen Recht	188
A Grundsatz	188
B Die Anwendung der proportionalen Methode bei Kantonen mit Objektsteuersystem	188
C Die Ausnahme der Kollektiv- und Kommanditgesellschaften	189
D Grundsätze für die Bewertung der Aktiven	190
E Die Verlegung der Schuldzinsen auf den Vermögensertrag	191
III Die interkommunale Praxis	192
§ 28 Die Steuerausscheidung für Liegenschaften - interkantonale und interkommunale gleiche Grundsätze	193
I Die Verlegung der Aktiven und des Bruttoertrages	193
II Die Verlegung der Passiven	193
A Der Schulden- und Schuldzinsenabzug	193
B Die Gewinnungskosten	195
C Sozialabzüge und gemeinnützige Zuwendungen	196
D Schuldenabzug und interkommunale Steuerausscheidung beim selbständig Erwerbenden	197
III Die Verlegung der Schulden beim Objektsteuersystem	198
IV Die Unternehmensliegenschaften	200
A Der Liegenschaftenbesitz ausserhalb des Geschäftsortes	200
B Die Betriebsstätteliegenschaft	200
C Die Kapitalanlageliegenschaft in Verbindung mit einer Betriebsstätte	201
1. Interkantonale Behandlung der Kapitalanlageliegenschaft im Betriebsstättkantone	201
2. Interkommunale Behandlung der Kapitalanlageliegenschaft in der Betriebsstättgemeinde	201

D Die Kapitalanlageliegenschaft in Kantonen und Gemeinden ohne Betriebsstätte	203
§ 29 Die Steuerauscheidung bei interkantonalen und interkommunalen Unternehmungen	205
I Die Methoden	205
A Das Prinzip der quotenmässigen Ausscheidung	205
B Die direkte Methode	206
C Die indirekte Methode	207
II Die Ausscheidung	208
A Die Vermögensausscheidung	208
1. Berechnung nach der direkten Methode	208
2. Berechnung nach der indirekten Methode	209
B Die Einkommensausscheidung	210
1. Grundsatz	210
2. Berechnung nach der direkten Methode	210
3. Berechnung nach der indirekten Methode	211
Gesamtwürdigung	213
Schlusswort	216

L i t e r a t u r v e r z e i c h n i s (1)

- Aubert J-F., Traité de droit constitutionnel suisse, Neuchâtel 1967.
Exposé des institutions politiques de la Suisse à partir de quelques affaires controversées, Lausanne 1978.
- Becker E., Entwicklung der deutschen Gemeinden und Gemeindeverbände im Hinblick auf die Gegenwart, in: Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, hrsg. von H. Peters, I Bd., S. 62 ff.
- Blumenstein E., Schweizerisches Steuerrecht, 2 Bde., Tübingen 1926/29.
System des Steuerrechts, Zürich 1971.
Zur Frage der Abgrenzung der Gemeindessteuerhoheit, MBVR 26 321 ff.
Die bundesgerichtliche Regelung des Doppelbesteuerungsverbot, Gutachten und Entwurf im Auftrage des schweizerischen Justiz- und Polizeidepartements, 1914.
- Blumenstein I., Die Steuerstaatsrechtspflege des Bundesgerichtes 1961 - 1968, ASA 38 209 ff., 257 ff. und 337 ff.
- Bretschger M., Interkantonale Ausscheidung der Steuerfaktoren, Diss. Zürich 1942.
- Bucher E., Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bd. I, Bern 1976.
- Burckhardt W., Kommentar der Schweizerischen Bundesverfassung vom 29. Mai 1874, 3. Aufl., Bern 1931.
- Caduff R., Der Amtszwang in den autonomen Satzungen Graubündens, Zürcher Diss., Winterthur 1958.

(1) Die in diesem Verzeichnis angeführten Werke werden mit dem Familiennamen des Verfassers zitiert. Zur Unterscheidung mehrerer Werke des gleichen Autors dient das unterstrichene Stichwort.

- Cahannes A., Bürgergemeinde und politische Gemeinde in Graubünden, Disentis 1930.
- Dätwyler U., Die Behandlung von Unternehmensliegenschaften im interkantonalen Verhältnis, Diss. St.Gallen 1969.
- Eggenschwiler E., Besteuerung der Minderjährigen, ZBl 52 513 ff. und 537 ff.
- Egger A., Zürcher Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Zürich 1930.
- Escher F., Die Methoden zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung, Bern/Stuttgart 1974.
- Fischer R., Verwaltungsgerichtlicher Schutz im Steuerrecht der Kantone, Diss. Zürich 1973.
- Fleiner F., Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts, 8. Aufl., Neudruck für die Schweiz, Zürich 1939.
Schweizerisches Bundesstaatsrecht, Tübingen 1923.
- Fleiner F./Giacometti Z., Schweizerisches Bundesstaatsrecht, Zürich 1949.
- Fleiner Th., Grundzüge des allgemeinen und schweizerischen Verwaltungsrechts, Zürich 1977.
- Geiger W., Die Gemeindeautonomie und ihr Schutz nach schweizerischem Recht, Diss. Zürich und St. Gallen 1950.
- Gengel A., Die Selbstverwaltungskörper des Kantons Graubünden, Diss. Zürich 1902.
- Giacometti Z., Das Staatsrecht der schweizerischen Kantone, Zürich 1941.
Allgemeine Lehre des rechtsstaatlichen Verwaltungsrechts, Bd. 1, Zürich 1960.
- Gilli C.J., Steuerjustiz nach bündnerischem Recht, Diss. Bern 1948.
- Grass J., Die Praxis der Steuerrekurskommission Graubünden 1945 - 1957, Chur 1959.
- Grisel A., Droit administratif suisse, Neuchâtel 1970.

- Grüninger E./
Studer W., Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel
1953.
- Guhl T./Merz H./
Kummer M., Schweizerisches Obligationenrecht, 6. Aufl.,
Zürich 1972.
- Gygax E., Schweizerisches Steuerlexikon, Bd. I, 9. Aufl.,
Glattbrugg 1975; Bd. II, 10. Aufl., Zürich
1977.
- Gygi F., Die autonomen Gemeindesteuern im Kanton Bern,
Diss. Bern 1967.
- Hauser H., Der interkantonale Finanzausgleich, Diss.
St. Gallen 1971.
- Herold H., Die Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz in
grundsätzlicher und aktueller Betrachtung,
StR 22 4 ff.
- Höhn E., Doppelbesteuerungsrecht, Bern 1973.
Steuerrecht, 3. Aufl., Bern 1979.
Steuerharmonisierung in der Schweiz, Referate
und Ergebnisse einer Arbeitstagung vom April
1974, Bern 1975.
- Höhn E./Hensel
H./Käppeli J., Das Einkommenssteuerrecht der Kantone, Bern
1972.
- Holliger H., Das Steuerdomizil nach interkantonalem Recht,
Diss. Zürich 1922.
- Huber H., Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht als
Richterrecht, in: Festschrift für Irene Blumen-
stein, Bern 1966 43 ff.
- Imboden M., Bund und Kantone als Träger der schweizerischen
Steuerordnung, ASA 28 145 ff.
Gemeindeautonomie und Rechtsstaat, in: Demo-
kratie und Rechtsstaat, Festgabe zum 60. Ge-
burtstag von Z. Giacometti, Zürich 1953.
Die Einheit der Familie im Steuerrecht, in:
Festgabe für August Egger, Zürich 1945.
- Imboden M./
Rhinow R.A., Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung,
5. Aufl., 2 Bde., Basel/Stuttgart 1976.

- Jagmetti R., Die Stellung der Gemeinden, SJZ 68 225 ff.
- Lardelli A., Die Steuerhoheit der Selbstverwaltungskörper im Kanton Graubünden, Affoltern 1951.
- Liver P., Die Bündner Gemeinde, BM 1941 33 ff., 1947 1 ff.
Gemeinderecht, ZBl 50 40 ff.
- Locher K., Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, 2 Bde., Loseblattform, in: Praxis der Bundessteuern von E. Henggeler und A. Pestalozzi, Basel.
- Mani B./Jossi H.F., Die Praxis der Steuerrekurskommission Graubünden 1958 - 1969, Chur 1970.
- Maron W., Die Steuerhoheit der Bürgergemeinde, Diss. Freiburg 1955.
- Marti H., Die staatsrechtliche Beschwerde, 2. Aufl., Basel und Stuttgart 1971, 3. Aufl., do. 1977.
- Matter H.P., Die Legitimation der Gemeinde zur staatsrechtlichen Beschwerde, Diss. Bern 1965.
- Maurer G., La jurisprudence du Tribunal Fédéral relative au domicile fiscale des personnes physiques dans les relations intercantionales, RDAF 9 161 ff. u. 213 ff.
L'assujettissement des immeubles aux impôts sur la fortune et sur le revenu en droit intercantonal, StR 15 530 ff.
- Meisterhans E., Das interkommunale Steuerauscheidungsverfahren im Kanton Zürich, ZBl 31 241 ff.
- Meylan J./Gottraux M./Dahinden P., Schweizer Gemeinden und Gemeindeautonomie, hrsg. von der Studiengruppe für Gemeindeautonomie in der Schweiz, Lausanne 1972.
- Mirer E., Das Armenwesen des Kantons Graubünden, Diss. Freiburg 1922.
- Nawiasky H., Grundbegriffe der Gemeindeautonomie, in: "Die Gemeindeautonomie", Veröffentlichungen der schweizerischen Verwaltungskurse an der HHS, Band 6, Einsiedeln/Köln 1946.

- Olgianti G., Die bündnerische Gemeindeautonomie, Diss. Zürich 1948.
- Pétermann P., La jurisprudence du Tribunal Fédéral en matière de double imposition d'entreprises industrielles ou commerciales, notamment de sociétés d'assurances, RDAF 5 149 ff. u. 205 ff.
- Raschein R., Bündnerisches Gemeinderecht, Domat/Ems 1972.
- Rechenberg v. D., Die Kirchensteuern im Kanton Graubünden, Diss. Zürich 1940.
- Rechenberg v. P., Bündner Steuer-Kommentar, Chur 1967.
Streifzug durch das Steuerrecht der Bündner Selbstverwaltungskörper, besonders der politischen Gemeinden, ZBl 70 537 ff.
- Reimann A., Das Steuerdomizil natürlicher Personen im schweizerischen Steuerrecht, ZBl 52 489 ff.
- Reimann A./Zuppinger F./Schärrer E., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4 Bände, Bern 1961 - 1969, mit
Ergänzungsband, Bern 1978 (zit. unter Zuppinger).
- Sarasin G., Praxis der interkantonalen Doppelbesteuerung, Zürich 1945.
- Seiler P., Neuordnung der Verwaltungsrechtspflege im Kanton Graubünden, ZBl 68 505 ff.
- Sigg H.M., Der eigene und der übertragene Wirkungsreich der Gemeinden im Kanton Zürich, Diss. Zürich 1964.
- Schlumpf A./
Dürr K., Bundesgerichtspraxis zum Doppelbesteuerungsverbot, Zürich 1963.
- Schneebeli W.R., Interkommunale Doppelbesteuerung und Steuer-ausscheidung unter den Kantonen, Diss. Zürich 1943.
- Schnitzer A., Handbuch des Internationalen Privatrechts, Basel 1957/58.
- Schwander P., Rechtsetzung durch die Gemeinden im Kanton Schwyz, Diss. Freiburg 1947.
- Schwarzenbach H.R., Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, 6. Aufl. Bern 1975.

- Studer W., Das Steuerdomizil der getrennt lebenden Ehefrau, ZBl 40 193 ff.
- Die Methode des Doppelbesteuerungsrechts, ZBl 49 521 ff. u. 553 ff.
- Neues aus der Doppelbesteuerungspraxis des Bundesgerichts ..., ZBl 56 33 ff. u. 65 ff.
- Die Behandlung von Grundstücken eines Unternehmens und von Baustellen im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht, ZBl 59 33 ff. u. 76 ff.
- Zur Fortentwicklung des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts, ASA 38 78 ff.
- Trepp R., Gemeindeautonomie und interkommunale Zusammenarbeit im Kanton Graubünden, Diss. St. Gallen 1976.
- Tuor P., Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 8. Aufl., Zürich 1975.
- Vieli J., Recht und Verwaltung im Gemeindefinanzwesen des Kantons Graubünden, Diss. Zürich 1912.
- Vincenz F., Die Eingemeindungsfrage im Kanton Graubünden, Diss. Freiburg 1974.
- Vasella A., Die Rechtsverhältnisse des katholischen Kirchenvermögens im Kanton Graubünden, Diss. Freiburg 1933.
- Wespi R., Die Steuerrechtspflege im Kanton Zürich, Diss. Zürich 1951.
- Zäch B., Das Verbot der Doppelbesteuerung, Diss. Zürich 1941.
- Zinsli H.J., Der inerkommunale Finanzausgleich am Beispiel Graubünden, Diss. Zürich 1971.
- Zuppinger F./Schär-
rer E./Fessler F./
Reich M., Ergänzungsband zum Kommentar zum Zürcher Steuer-
gesetz, Bern 1978.
- Zuppinger F., Die Besteuerung des Liegenschaftenhändlers im interkantonalen Verhältnis, Bern 1971.

Zwahlen H., . Le fonctionnement de la justice administrative
en droit fédéral et dans les cantons,
ZSR NF 66 95a ff.

L'autonomie communale à la lumière de la
jurisprudence récente du Tribunal Fédéral,
in: Mélanges Marcel Bridel, Lausanne 1968,
631 ff.

Weitere Literaturangaben werden in den Anmerkungen zitiert.

V e r z e i c h n i s d e r R e c h t s q u e l l e n ,
M a t e r i a l i e n u n d E n t s c h e i d s a m m -
l u n g e n

<u>1. Rechtsquellen (a) und Materialien (b)</u>	aRB	AGS	BR
a) Verfassung für den Kanton Graubünden vom 2. Oktober 1892. - Letzte Revision vom 25. Sept. 1977.	1	77 198	110.000
b) Protokoll der Standeskommission vom 1. - 4. April 1892. GRP 1892 16, 23, 27, 44.			
a) G über die Einteilung des Kantons Graubünden in Bezirke und Kreise vom 1.4.1951.	17		110.200
b) Protokoll der Standeskommission vom 27. Febr. 1849 49. GRP 1850 66, 71, 84. AGS IX 706.			
a) Gesetz über die Feststellung der politischen Gemeinden vom 22. Juni 1872.	213		175.000
b) Protokoll der Standeskommission vom April/Mai 1871 26. GRP 1871 34.			
a) GG des Kantons Graubünden vom 28.4.1974.		74 541	175.050
b) Bot vom 28. Juni 1973 121. GRP 1973/74 221, 237, 246 (erste Lesung), 489 (zweite Lesung).			
a) G über die öffentliche Armenfürsorge im Kanton Graubünden vom 24. April 1955. (Aufgehoben durch das Unterstützungsgesetz)	1431		
b) Bot vom 24. Sept. 1954 201. GRP 1954 273, 284, 297.			
a) G über die Unterstützung Bedürftiger.		78 407	546.250
b) Bot vom 12. Juni 1978 200. GRP 1978/79 375, 380, 422.			

	AGS	BR
a) StG für den Kanton Graubünden vom 21.6.1964.	64 441	726.000
b) Bot vom 21. August 1963 145. GRP 1963 314, 321, 332, 337, 358, 368, 372, 383, 411, 441, 450, 460, 472 (erste Lesung), 523. GRP 1964 33, 42, 74, 86, 89 (zweite Lesung).		
a) GVV zum StG vom 31. Januar 1964.	64 493	720.010
b) Bot vom 16. Dezember 1963, 1964 1. GRP 1964 13, 25, 88.		
a) VO über den Einzug von Kantonssteuern durch die Gemeinden vom 22. November 1965. - Letzte Revision vom 20. März 1978.	65 101 78 283	720.300
a) G über den interkommunalen Finanzausgleich vom 12. März 1967.	67 314	720.350
b) Bot vom 3. Oktober 1966 219. GRP 1966 353, 371, 401.		
a) GVV zum G über den interkommunalen Finanz- ausgleich vom 22. Februar 1972.	72 144	720.360
b) Bot vom 3. Dezember 1971 173. GRP 1971/72 424 u. 434.		
a) RAB zum G über den interkommunalen Finanz- ausgleich vom 27. Januar 1969.	69 99	720.370
a) G über die Erhebung einer Kultussteuer von juristischen Personen vom 26. Oktober 1958.	58 159	720.400
b) Bot vom 17. März 1958 1. GRP 1958 77 u. 116.		
a) Konkordat zwischen den Kantonen der Schwei- zerischen Eidgenossenschaft über den Aus- schluss von Steuerabkommen. - Beitritt des Kantons Graubünden, in Kraft seit dem 28. Mai 1963	63 322 63 321	720.110 720.100
b) Bot vom 27. Februar 1959 GRP 1959 74.		

- a) Verfassung der Evangelisch-reformierten Landeskirche Graubünden vom 26. Februar 1978 (1).
- a) G über die kantonale evangelische Kirchenkasse vom 24. Januar 1960 (1).
- a) StG der evangelischen Kirchgemeinde Chur vom 7. Dezember 1964 (1).
- a) StG der römisch-katholischen Kirchgemeinde Chur vom 22. März 1959.
 - Revision vom 11. April 1965 (1).
- a) StG für die Stadt Chur vom 16. Mai 1965 (1)
- a) GG des Kantons Graubünden, Entwurf des Kleinen Rates vom 27. März 1943 (2).
- b) Bot vom 27. März 1943 1.
 - GRP 1943 354, 408, 458, 500, 509, 517, 549, 575, 587, 601.
 - GRP 1944 (zweite Lesung) 461, 516, 530, 543, 590, 767.
- a) GG des Kantons Graubünden, Entwurf des Kleinen Rates vom 14. September 1964 (3).
- b) Bot vom 14. September 1964 153.
 - GRP 1964 448, 458, 471, 489, 494, 572, 578, 589.
 - GRP 1965 422.

- (1) Abgedruckt in: Die Steuern der Schweiz, IV. Teil, Sammlung schweizerischer Gesetze über die direkten Steuern, Nr. 18. (Verlag für Recht und Gesellschaft, Basel)
- (2) Vgl. den Entwurf in Bot 1943 67 ff.
- (3) Vgl. den Entwurf in Bot 1964 239 ff.

2. Entscheidsammlungen

a) Bund

Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts, Amtliche Sammlung, seit 1875, I. Teil.

b) Kanton Graubünden

Rekurspraxis des Kleinen Rates des Kantons Graubünden, Bd. I, 1894 - 1902.

Rekurspraxis des Kleinen und Grossen Rates des Kantons Graubünden, Bde. II - VII, 1903 - 1960.

Rekurspraxis der Regierung und des Grossen Rates von Graubünden, Bd. VIII, 1961 - 1970.

Praxis des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden, seit 1969 (4).

Praxis der Steuerrekurskommission des Kantons Graubünden, 1919 - 1969 (5).

Gerichts- und Verwaltungspraxis des Kantons Graubünden, 1935 - 1941.

Praxis des Kantonsgerichts Graubünden, seit 1942.

- (4) In der vorliegenden Arbeit wurden auch nicht veröffentlichte Doppelbesteuerungsentscheide des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden berücksichtigt. Zitiert werden diese Entscheide mit Nummer, Datum und beteiligten Parteien, z.B. VGE 239/78 v. 22. 8. 79 i.S. Chur gegen Zizers.
- (5) Das Steuergesetz vom 23. Juni 1918 schaltete den Kleinen Rat als Rekursbehörde in kantonalen Steuerangelegenheiten aus (in interkommunalen blieb er zuständig) und setzte an seine Stelle ein selbstständiges Verwaltungsgericht: die kantonale Steuerrekurskommission. Diese ihrerseits stellt die Tätigkeit Ende 1969 ein, da ihre Aufgaben durch das Kantonale Verwaltungsgericht übernommen wurden. Vgl. RP 4672.

A b k ü r z u n g s v e r z e i c h n i s

a.a.O.	am aufgeführten Orte
Abs.	Absatz
a.E.	am Ende
AGS	Amtliche Gesetzessammlung des Kantons Graubünden
a.M.	anderer Meinung
Anm.	Anmerkung
Art.	Artikel
aRB	Bündner Rechtsbuch, Bereinigte Sammlung, Stand 1. Juli 1957 (Vgl. GRV vom 28. Mai 1975, BR 180.100)
AS	Amtliche Sammlung der eidgenössischen Gesetze
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, seit 1932/33
Aufl.	Auflage
Bd.	Band
betr.	betreffend
BG	Bundesgesetz
BGE	Bundesgerichtsentscheid
BGE v. 1.1.79 i.S.S.	Nichtveröffentlichter Bundesgerichtsentscheid vom 1.1.79 in Sachen S.
BM	Bündner Monatsblatt
Bot	Botschaft des Kleinen Rates an den Grossen Rat
BR	Bündner Rechtsbuch (Loseblattform), seit 1976 (ersetzt aRB von 1957)
BS	Bereinigte Sammlung der Bundesgesetze und Verordnungen, 1848 - 1947
BV	Bundesverfassung
bzw.	beziehungsweise
dergl.	dergleichen
Diss.	Dissertation
f.	und folgende (Einzahl)
ff.	und folgende (Mehrzahl)
G	Gesetz
GG	Gemeindegesetz

GGE	Gemeindegesetzesentwurf
gl. M.	gleicher Meinung
GRP	Grossratsprotokoll
GrR	Grosser Rat
GRV	Grossrätliche Verordnung
GStG	Gemeindesteuergesetz
GVP	Gericht- und Verwaltungspraxis des Kantons Graubünden
i.d.R.	in der Regel
i.e.S.	im engeren Sinne
insbeso.	insbesondere
i.S.	in Sachen
i.w.S.	im weiteren Sinne
KlR	Kleine Rat
KRB	Kleinrätlicher Beschluss
KRE	Kleinrätlicher Entscheid
KV	Kantonsverfassung des Kantons Graubünden
lit.	littera
MBVR	Monatsschrift für Bernisches Verwaltungsrecht und Notariatswesen, seit 1903
N	Note
NF	neue Folge
PKG	Praxis des Kantonsgerichts von Graubünden
Pra	Praxis des Bundesgerichts, seit 1912
PVG	Praxis des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden
RB	Regierungsbeschluss
RDaf	Revue de droit administratif et de droit fiscal, seit 1945
RK	Rekurskommission
RP	Rekurspraxis des Kleinen und Grossen Rates von Graubünden
RR	Regierungsrat
S.	Seite
Sem Jud	Semaine Judiciaire, seit 1879

SJIR	Schweizerisches Jahrbuch für Internationales Recht
SJZ	Schweizerische Juristenzeitung, seit 1905
StGGR	Steuergesetz des Kantons Graubünden
StGE	Steuergesetzesentwurf vom 26. September 1976 (vom Volk abgelehnt)
StR	Steuer-Revue, seit 1946
SRP	Steuerrekurspraxis
u.a.	unter anderem
u.U.	unter Umständen
VO	Verordnung
VGE	nichtveröffentlichter Verwaltungsgerichtsentscheid (vgl. vorn XXI N 4)
vgl.	vergleiche
VV	Vollziehungsverordnung
z.B.	zum Beispiel
ZBJV	Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins, seit 1864
ZBl	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, seit 1900
ZSR	Zeitschrift für Schweizerisches Recht, NF seit 1882
z.T.	zum Teil

Einleitung

Die Bündner Selbstverwaltungskörper liefern durch eine in der Schweiz einzigartige Ausgestaltung und durch ihre grosse Zahl eine immense Fülle an Material. Eine umfassende Arbeit über "Die Steuerhoheit der Selbstverwaltungskörper im Kanton Graubünden" wurde im Jahre 1951 vollendet. Ihr Autor, Aldo Lardelli, schreibt darin in einer Fussnote: "Wertvoll wäre allerdings eine in sich geschlossene, gesonderte wissenschaftliche Bearbeitung des innerkantonalen Doppelbesteuerungsverbotes in Graubünden ... Vielleicht wird dieses juristisch anregende Thema früher oder später einmal in einer Dissertation behandelt (1).

Mit der vorliegenden Arbeit soll diese Anregung von Aldo Lardelli, die drei Dezenien der Bearbeitung hararte, in die Tat umgesetzt werden.

Gegenwärtig umfasst der Kanton Graubünden gegen 800 historisch gewachsene Selbstverwaltungskörper, die eine weitgehende Steuerautonomie besitzen. 39 Kreise, 216 politische Gemeinden (2), 216 Bürgergemeinden, 2 Landeskirchen und an die 300 Kirchgemeinden haben sich in das gleiche Steuersubstrat zu teilen. Dass diese

(1) Lardelli, 121 N 151 a.E.

(2) Mit Wirkung auf den 1. Januar 1979 haben sich die Prättigaugemeinden Castels und Rüti sowie die im Oberhalbstein gelegenen Gemeinden Riom und Parsonz zusammengeschlossen. In den letzten Jahren ist eine starke Eingemeindungstendenz feststellbar, und der Tag, an dem der Kanton Graubünden "nur noch" 200 Gemeinden zählt, ist nicht mehr fern.

Ausgangslage zu zahlreichen Doppelbesteuerungskonflikten führt, beweist eine umfangreiche Spruchpraxis. Die kantonale Judikative kann sich bei der Lösung der Doppelbesteuerungsprobleme an die gleich gelagerte bundesgerichtliche Praxis in interkantonalen Fällen anlehnen. Ob und inwieweit diese Adaption erfolgt ist, soll der rechtsvergleichende Hauptteil dieser Arbeit zeigen. Durch die Herauskristallisierung von Gemeinsamkeiten und Unterschieden, aber auch durch das Aufzeigen der Konsequenzen, die ein Abgehen von der Bundesgerichtspraxis mitbringt, soll ein Beitrag zur Rechtsvereinheitlichung und damit zur Steuerharmonisierung geleistet werden. Ist einmal die Uebereinstimmung mit der Bundesgerichtspraxis erreicht, so ist für den Steuerpflichtigen schon ein grosses Stück des Bündner Steuerdschungels gelichtet. Die Verwirklichung dieses Postulats, dem vorallem wirtschafts- und finanzpolitische Argumente entgegengestellt werden, liegt in den Händen der Rechtsprechung.

Ob zudem die Steuerhoheit gewisser Selbstverwaltungskörper beschnitten werden soll oder ob durch eine Rahmengesetzgebung eine Harmonisierung erzielt werden kann, ist eine politische Frage, die den ganzen Komplex der Autonomie zur Diskussion bringt und die nur auf Verfassungsebene gelöst werden kann.

Aus diesem Problemkreis ergibt sich das Vorgehen bei unserer Arbeit fast zwingend: zuerst müssen wir uns über den Begriff der Autonomie, spezieller der Steuerautonomie, klar werden. Hieran schliesst sich logischerweise die Frage nach den Trägern der Steuerhoheit. Erst dann können wir mittels des Doppelbesteuerungsverbotes eine Abgrenzung der Steuerhoheiten vornehmen und den Vergleich zwischen der bundesgerichtlichen und der bündnerischen Praxis ziehen.

1. Teil: Die Selbstverwaltung

1. Kapitel: Das Wesen der Selbstverwaltung

§ 1 Die Selbstverwaltung im Rechtssinne

Selbstverwaltung ist eine demokratische Form der staatlichen Dezentralisation (1). Ihr Pendant ist die administrative Dezentralisation. Bei dieser letztgenannten Grundform zur Erledigung staatlicher Aufgaben werden die hoheitlichen Funktionen durch einen hierarchisch gegliederten Beamtenapparat ausgeübt. Die untergeordnete Behörde (z.B. eine Kommunalbehörde) ist bei dieser zentralistischen Ausgestaltung von der übergeordneten Behörde (z.B. einer kantonalen Behörde) sachlich abhängig.

Im Gegensatz zur Staatsverwaltung mittels administrativer Dezentralisation besteht bei der Selbstverwaltung keine sachliche Abhängigkeit oder Unterstellung. Die Verwaltungstätigkeit wird durch autonome Verbände, resp. deren Organe vollzogen. Diese unterstehen nur in gewissem Umfange einer staatlichen Kontrolle. Die Vorteile dieses Systems sind zweifelsohne die Vermeidung einer immer grösser und dadurch unbeweglicher werdenden Beamtenorganisation und die bessere Anpassung an lokale Verhältnisse und Interessen. Auch kann der Bürger bei dieser föderalistischen Struktur selbst unmittelbar mitarbeiten. Die Mitwirkung des Einzelnen an der Führung der öffentlichen Verwaltung zeigt die wichtige politische Funktion, die der Selbstverwaltung innewohnt (2).

Die Mitverantwortung des Bürgers, sei es durch die Bekleidung eines Ehrenamtes, sei es indirekt durch die Befugnis als

(1) Giacometti, Staatsrecht, 70; Aubert, Exposé, 75.

(2) Vgl. zum politischen Aspekt der Selbstverwaltung Geiger, 11 ff. und die dort zitierte Literatur.

Aktivbürger zur Wahl der Verwaltungsbehörden, ist ein unerlässliches Element zur Erhaltung einer echten Demokratie. In vielen Bündner Gemeinden ist noch ein gutes Verhältnis zwischen Bürgern und "Bürokratie" vorhanden, da die Probleme überschaubar sind. Auch der "Wissensvorsprung der Bürokraten" gegenüber dem Bürger ist gering. Die allgemeine Gefahr, dass die Verwaltung die Demokratie "überwuchert" und langsam erstickt, dass es im Volk eine "schweigende Mehrheit" gibt, oder dass die Politik von "denen da oben" gemacht wird, ist im Kanton Graubünden auf kommunaler Ebene noch ebenso wenig bekannt wie die zitierten Schlagworte selbst es sind (3).

Da die vorliegende Arbeit nicht die Diskussion von politischen und soziologischen Strukturen zum Gegenstand hat, wollen wir nach diesem kurzen Exzess zur Selbstverwaltung im Rechtssinn zurückkehren.

- (3) Der Staat hat keine seiner alten Aufgaben fallen lassen dürfen, wohl aber ständig neue hinzuübernehmen müssen. Um sie bewältigen zu können, musste die liberale Demokratie zum Gesetzgebungs- und Verwaltungsstaat, fast schon zum Wohlfahrtsstaate werden. Und dennoch soll sie nicht aufhören, die Freiheit ihrer Bürger vor sich selbst schützend, Rechtsstaat zu bleiben. In der Tat ist das um so dringlicher, je weiter sich der Aufgabenkreis des Staates dehnt und je mehr damit unvermeidlich sein "Apparat" anwächst: die Gefahr für den Einzelnen, in dessen Räder zu geraten, von der Verwaltung überfahren zu werden, wird damit immer grösser. Zugleich wird auch das Gestrüpp der Vorschriften für den Bürger immer undurchschaubarer, und für den Beamten wird es immer schwieriger zu erkennen, ob er einen Querulanten vor sich hat, oder einen Menschen, dem wirklich Unrecht geschehen ist; vgl. Rehfeldt-Rehbinder, Einführung in die Rechtswissenschaft, Berlin und New York 1973, 275, und K. Jaspers, Vom Ursprung und Ziel der Geschichte, Frankfurt 1955, 148 ff.

Juristisch gesehen stellt die Selbstverwaltung ein Rechtsverhältnis zwischen dem Staat einerseits und vom Staat getrennten Rechtssubjekten, den juristischen Personen des öffentlichen Rechts, andererseits dar. Diesen Rechtssubjekten steht ein subjektives Recht auf Ausübung der ihnen zugewiesenen öffentlichen Verwaltungsfunktionen zu (4). Daraus folgt für den Staat, resp. für die Staatsorgane die objektive Verhaltenspflicht - ähnlich wie gegenüber den Freiheitsrechten der Bürger - sich nicht einzumischen. Der autonome Verband kann die Erfüllung dieser Pflicht verlangen und im Weigerungsfall auf sein Recht klagen (5). Die Selbstverwaltungssphäre steht unter staatsrechtlichem Schutz. In diesem Sinne umschreibt Geiger das Selbstverwaltungsrecht wie folgt: "Das Selbstverwaltungsrecht ist die rechtlich auferlegte Verpflichtung des Staates, sich Eingriffen in den positivrechtlich umschriebenen Selbstverwaltungsbereich, die über die gesetzlich festgelegte Aufsichtsbefugnisse hinausgehen zu enthalten, wobei Sanktionen dieser Rechtspflicht zur Verfügung des Selbstverwaltungskörpers gestellt sind" (6).

(4) Geiger, 16.

(5) Imboden, Gemeindeautonomie, 98.

In ähnlicher Weise ist die Gemeinde berechtigt mit der staatsrechtlichen Beschwerde kantonale Hoheitsakte anzufechten, durch die ihre Existenz oder der Bestand ihres Gebietes in Frage gestellt wird. Diese sogenannte Bestandes- oder Existenzgarantie stellt jedoch ein von der Autonomie verschiedenes, selbständiges verfassungsmässiges Recht dar und bleibt deshalb im folgenden unberücksichtigt, vgl. BGE 94 I 394 mit Verweisungen und ZBl 72 427 ff.

(6) Geiger, 17.

§ 2 Autonomie und Selbstverwaltung

Da das Recht der Selbstverwaltung nur Verbänden des öffentlichen Rechts mit Autonomie zusteht, stellt sich die Frage nach Inhalt und Umfang der Autonomie. Im öffentlichen Recht, insbesondere im Staats- und Verwaltungsrecht, versteht man unter autonomer Satzung oder autonomem Statut den Erlass genereller Normen, die Setzung objektiven Rechts. Ein innerstaatlicher Herrschaftsverband ist autonom, wenn er befugt ist, auf dem Wege der Selbstgesetzgebung generelle rechtserhebliche, unter Zwangssanktion stehende Normen zu erlassen (1).

Dieser Zwang kann jedoch der autonome Verband nicht in eigener Kompetenz schaffen, denn er ist nicht kraft eigener Machtvollkommenheit autonom. Vielmehr gilt der Staat als einziger Schöpfer der Rechtsordnung (2). Jede autonome Gestaltung von rechtlichen Beziehungen bedarf der Ermächtigung durch den Staat. Es ist eine übergeordnete staatliche Rechtsnorm nötig, welche die durch ein autonomes Statut vorgeschriebenen Bestimmungen zu sanktionieren vermag.

Die Ansicht von Zinsli (3), der den Gemeinden ein überkommenes ursprüngliches Recht zur Selbstverwaltung aufgrund der "normativen Kraft des Faktischen", auf welcher das staatliche Recht beruhe, zugesteht, - die Gemeinden verdanken ihre Existenz nach dieser These nicht dem Staat, sondern der historischen Entwicklung - wird von den meisten Autoren abgelehnt (4). Im Interesse der rechtlichen Einheit darf nur der Staat allein ursprüngliche Souveränität besitzen (5).

(1) Geiger, 3 f.; Becker, 158.

(2) Geiger, 3; Giacometti, Staatsrecht, 14; Olgiati, 20; Caduff, 17.

(3) Zinsli, 63; g.M. ist auch Schwander, 16.

(4) Giacometti, Staatsrecht, 71; Caduff, 17; Lardelli, 17.

(5) Zur rechtsphilosophischen Begründung: Rehfeldt-Rehbinder, (von § 1 N 3), 248 ff., beso. 256.

Der Staat hat sich das Aufsichtsrecht über die ihm eingegliederten Hoheitsverbände vorbehalten. Es kann sich bei der Autonomie deshalb nur um ein beschränktes Selbstbestimmungsrecht handeln. Zusammenfassend kann die Autonomie als die vom Staate abgeleitete Befugnis innerstaatlicher Hoheitsträger zur Rechtsetzung, in den ihnen von der Rechtsordnung zugeschriebenen Verhältnissen, angesehen werden (6) (7).

Die Selbstgesetzgebung ist das eigentliche Kernstück des Selbstverwaltungsrechts. Der autonome Verband kann dadurch die gesetzliche Grundlage für die nachfolgende Verwaltungstätigkeit selbst setzen, und er vermag so dem rechtsstaatlichen Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung zu genügen. Das Selbstbestimmungsrecht umfasst jedoch alle öffentlichen Funktionen. Unter diesen Begriff kann deshalb auch der Normenvollzug subsumiert werden (8).

Rechtstheoretisch stellt, über die Selbstgesetzgebung hinaus, der Erlass individueller Normen durch administrative oder richterliche Behörden im Rahmen des Normenvollzugs Rechtsetzung dar. Der staatsrechtliche Begriff der Autonomie umfasst somit neben generellen auch individuelle Normen. In diesem Sinne ist Autonomie also nicht nur Befugnis zur selbständigen Gesetzgebung, sondern auch jene zur Rechtsanwendung. Die autonomen innerstaatlichen Herrschaftsverbände sind für Gesetzgebung, Rechtspflege und Verwaltung zuständig.

- (6) Mit dieser Definition ist der Autonomiebereich noch keinesfalls abgegrenzt. Entscheidend ist, was die Rechtsprechung, speziell unser oberstes Landesgericht, unter "von der Rechtsordnung zugewiesenen Verhältnissen" versteht. Vgl. hinten § 3.
- (7) Trepp, 105.
- (8) Das ist denn auch die in der Schweiz herrschende Auffassung, vgl. Geiger, 5; Trepp, 106; Olgiati, 18 f.; Caduff, 17; Vincenz, 85.

§ 3 Die Gemeindeautonomie

I Die Rechtsprechung vor der Praxisänderung von 1967

Wie schon ausgeführt, werden den Selbstverwaltungskörpern bestimmte Staatsaufgaben zur selbständigen Ausführung zugeordnet (1). Früher wurden diese Selbstverwaltungsangelegenheiten in Anlehnung an die französisch-belgische Lehre vom "pouvoir municipal" in zwei Bereiche unterschieden: in einen eigenen oder originären und in einen übertragenen oder delegierten Wirkungskreis (2).

Beim ersteren wird dem Selbstverwaltungskörper schon in der Verfassung ein Tätigkeitsgebiet überlassen. Der innerstaatliche Herrschaftsverband handelt nicht als Organ des Kantons, sondern er besitzt autonome Rechte. Dem Kanton steht nur eine Rechtskontrolle zu. Beim delegierten Wirkungskreis dagegen, bei dem gewisse Geschäfte nur zur Besorgung übertragen werden, darf der Kanton auch das Ermessen überprüfen, und die zuständige staatliche Aufsichtsbehörde kann sachliche Anweisungen erteilen. Der Selbstverwaltungskörper ist hier nur Vollzugsorgan des Kantons. Daraus resultiert folgende Gleichung: Autonomie = eigener Wirkungskreis = keine Ermessenskontrolle = Bereich der durch die staatsrechtliche Beschwerde geschützt ist.

Diese rechtstheoretisch fragwürdige Gleichung wurde vor allem durch die Autoren Nawiasky (3), Giacometti (4), Geiger (5) und bis zum Jahre 1967 auch durch das Bundesgericht vertreten (6).

- (1) Die Begriffe Selbstverwaltungskörper und autonomer innerstaatlicher Herrschaftsverband werden als Synonyma verwendet. Vgl. hiezu § 4.
- (2) Geiger, 32 ff., sowie die dort zitierte Literatur; ferner Sigg, 16.
- (3) Nawiasky, 14 ff.
- (4) Giacometti, Staatsrecht, 74.
- (5) Geiger, 32 ff.
- (6) BGE 92 I 369.

Mehrfache Kritik an dieser Auffassung übten vorallem die Berner Professoren Liver (7) und Huber (8). Ob ein Bereich vom Kanton überlassen oder bloss übertragen wurde, kann nicht ausschlaggebend sein, da sowieso jeder Selbstverwaltungskörper seine kommunalen Machtbefugnisse vom Staat ableitet. Auch logisch und rechtssystematisch ist kaum eine Unterscheidung möglich. Vor drei bis vier Jahrzehnten stellten kantonales und kommunales Recht wohl noch zwei geschlossene Rechtskreise dar, heute aber ist zahlreicher überregionaler Probleme wegen eine starke Verflechtung eingetreten. Eine tatsächliche Verschiebung von kommunalen Kompetenzen auf den Kanton drängt sich immer mehr auf, so beispielsweise auch im Bau- und Planungsrecht (9). Selbst die Bewältigung althergebrachter Gemeindeaufgaben wird immer komplizierter und kostspieliger. Das zeigt sich besonders auf den Gebieten der Abwasser- und Kehrrichtbeseitigung. Eine überregionale Koordination wird unumgänglich.

Auf jeden Fall bedingt diese in neuerer Zeit unverkennbare Verstrickung der Probleme eine Zunahme der kantonalen Gesetzgebung und als Folge davon eine stärkere Kontrollbefugnis und damit Ermessenskontrolle durch den Kanton. Dadurch werden die Kompetenzen der Selbstverwaltungskörper immer mehr eingeschränkt; aber gerade die Ermessenskontrolle strebt dem Grundgedanken der Autonomie diametral entgegen.

(7) Liver, ZBl 50 44 f.

(8) Huber, ZBJV 100 339 und 419, bezeichnete im Jahre 1964 die Gemeindeautonomie als unterentwickeltes Grundrecht; vgl. ferner Zwahlen, Autonomie, 637 ff.; Matter, 66 ff.

(9) Das bündnerische Bau- und Planungsrecht galt lange Zeit als das Paradebeispiel für die Gemeindeautonomie. Das Bundesgericht stellte mehrfach fest, dass die Rechtsetzung der Bündner Gemeinde auf dem Gebiet des öffentlichen Baurechts in den Bereich der Autonomie falle; da es an einer umfassenden Regelung dieser Materie durch ein kantonales Gesetz fehle, dürften die kantonalen Behörden die von den Gemeinden erlassenen Vorschriften nur auf ihre Rechtmässigkeit überprüfen, vgl. u.a. BGE 93 I 159.

Mit Erlass des Raumplanungsgesetzes vom 20. Mai 1973 (BR 801.100) und der Normalbauordnung vom 9. Dezember 1974 (BR 801.400) nahm diese Ungebundenheit ihr Ende.

II Die Praxisänderung

A Die Legitimation zur Autonomiebeschwerde

Im Jahre 1967 überprüfte das Bundesgericht seine bisherige Praxis und definierte den Bereich der Autonomie und die Voraussetzungen ihrer Verletzung neu. Die beiden am Anfang dieser Entwicklung stehenden Entscheide in Sachen Gemeinde Volketswil (10) und Gemeinde Zuchwil (11) betreffen das Gebiet der Rechtsetzung.

In beiden Fällen wären die Gemeinden aufgrund der bisherigen Rechtsprechung nicht autonom gewesen (12). Im Urteil Zuchwil führt das Bundesgericht aus, auf eine Autonomiebeschwerde sei stets einzutreten, wenn der angefochtene Entscheid die Gemeinde als Trägerin hoheitlicher Gewalt (13) treffe und eine Verletzung der Gemeindeautonomie gerügt werde; ob die behauptete Autonomie tatsächlich bestehe, sei keine Frage der Zulässigkeit der Beschwerde, sondern bilde Gegenstand des Sachentscheides (14).

Im Sachentscheid unterscheidet das Bundesgericht, in den beiden zitierten Urteilen, zwischen der Frage nach dem Autonomiebereich und den Voraussetzungen einer Autonomieverletzung (15). Auf die Verletzung der Autonomie kann logischerweise erst eingetreten werden, nachdem das Bestehen eines autonomen Bereichs festgestellt wurde.

(10) BGE 93 I 154 ff.

(11) BGE 93 I 427 ff.

(12) BGE 92 I 374 und 93 I 66 mit je zwei Verweisungen.

(13) Mit Gemeinde als "Trägerin öffentlicher Gewalt" wird zum Ausdruck gebracht, dass nicht eine privatrechtliche Tätigkeit oder eine Vermögensverwaltung der Gemeinde zur Diskussion steht, vgl. Marti, 3. Aufl., 78 N 125.

(14) BGE 93 I 431 E 1 und 99 Ia 431 E 2.

(15) Vgl. auch BGE 100 Ia 203, 283; 101 Ia 517.

Die meisten Entscheide des Bundesgerichts beziehen sich auf die politische Gemeinde, den wichtigsten und häufigsten Vertreter der Selbstverwaltungskörper. In gleicher Weise sind jedoch alle übrigen innerstaatlichen Hoheitsträger, denen autonome Befugnisse zustehen, bei Verletzung dieser, zur staatsrechtlichen Beschwerde befugt (16).

B Der Autonomiebereich

Die Antwort auf die Frage nach den autonomen Befugnissen der Gemeinde im konkreten Fall ist ein Auslegungsproblem. Geschützt ist das Ermessen der Gemeinde (17). Im Vordergrund steht die kommunale Rechtsetzungsbefugnis (18).

In der Sache selbst stellt die Praxis nicht mehr auf das formale Element der Ermessenskontrolle ab. Massgebendes Kriterium wird in der Rechtsetzung die "relativ erhebliche Entscheidungsfreiheit" (10) (11). Die herkömmliche Unterscheidung zwischen eigenem und übertragenem Wirkungsbereich ist damit überholt (19). Das Bundesgericht schliesst sich in seinen Folgerungen jedoch nicht der Ansicht der Berner Professoren Liver (7) und Huber (8) an, wonach der Autonomiebereich nach dem "Herkommen" und der "inneren Kennzeichnung" bestimmt werden soll. Diese Kriterien seien zu unbestimmt und zu wenig dynamisch, um den sich ändernden Verhältnissen gerecht zu werden.

(16) Marti, 2. Aufl., 109; ferner, 3. Aufl., 77 N 120.

(17) Fleiner, Grundzüge, 427.

(18) Autonomiebeschwerden, die ausschliesslich den Autonomiebereich auf dem Gebiet der Selbstverwaltung (i.e.S.) betreffen, sind ausserordentlich selten, vgl. z.B. BGE v. 17.11.1971 i.S. Gemeinde Susch.

(19) Vgl. auch BGE 101 Ia 266.

Das Bundesgericht bevorzugt folgende Definition: "Gemeindeautonomie auf dem Gebiet der Rechtsetzung ist dort anzunehmen, wo die Gemeinde zur Rechtsetzung ermächtigt ist, das kantonale Gesetzesrecht keine abschliessende Regelung enthält und den Gemeinden eine relativ erhebliche Entscheidungsfreiheit belässt" (20).

An dieser Umschreibung des Autonomiebereichs hat die Lehre bis anhin festgehalten (21). Das stark auslegungsbedürftige Kriterium der "relativ erheblichen Entscheidungsfreiheit" hat sich, durch einen verantwortungsvollen Richter angewandt, zu einem zeitgemässen Verfassungsschutz entwickelt (22).

C Die Verletzung des Autonomiebereichs

Ob im konkreten Fall die Autonomie verletzt ist, beurteilt sich nach dem Umfang in dem die kantonalen Behörden zur Kontrolle der kommunalen Gesetzgebung befugt sind. Um diesen Umfang festlegen zu können, muss das Bundesgericht das kantonale Recht auslegen. Hiebei steht oft der schwierige Entscheid im Vordergrund, ob der Kanton bei der Genehmigung von Gemeindeerlassen auf die Rechtskontrolle beschränkt sei (23) oder ob ihm auch eine Zweckmässigkeitskontrolle zustehe.

(20) BGE 93 I 160 und 432.

(21) Zwahlen, Autonomie, 627 ff.

(22) Zimmerli, 262 und dort zitierte BGE.

(23) D.h. auf die Prüfung der Frage, ob Gemeindeerlasse gegen Verfassungs- oder Gesetzesrecht verstossen; vgl. auch die Auslegung von Art. 40 Abs. 2 KVGR, hinten § 6, II.

Das Bundesgericht hat die Voraussetzungen einer Autonomieverletzung im Zuchwilerentscheid zusammengefasst: "Gemeindeautonomie bedeutet Zuständigkeit der Gemeinde zur selbständigen Erfüllung bestimmter öffentlicher Aufgaben. Wesen und Umfang dieser Autonomie ergeben sich aus dem kantonalen Recht, welches das Bundesgericht frei oder unter dem beschränkten Gesichtspunkt der Willkür überprüft, je nachdem es sich um Verfassungs- oder Gesetzesrecht handelt. Auf dem Gebiete der Rechtsetzung ist Gemeindeautonomie demnach dann anzunehmen, wenn der kantonale Gesetzgeber eine bestimmte Materie nicht abschliessend geregelt, die Gemeinde zur Rechtsetzung ermächtigt und ihr dabei eine relativ erhebliche Entscheidungsfreiheit zuerkannt hat. Dabei liegt eine Verletzung der Gemeindeautonomie vor, wenn die kantonale Behörde eine ihr nicht zustehende Ermessenskontrolle durchführt, oder aber wenn sie bei der ihr an sich zustehenden Rechts- oder Ermessenskontrolle willkürlich vorgeht" (24).

D Die bundesgerichtliche Praxis zur Autonomiebeschwerde
bündnerischer Selbstverwaltungskörper

1. Die Rechtsprechung zum Autonomiebereich

Die Gemeindeautonomie geniesst einen ähnlichen verfassungsmässigen Schutz wie die individuellen Freiheitsrechte. Dieser absolute Schutz ist erforderlich, um die Gemeindeautonomie als Strukturelement unseres Staatswesens in den Grundzügen zu erhalten. Beschränkt der kantonale Gesetzgeber diesen "Wesenskern" zu Unrecht, so ist die Gemeinde zur staatsrechtlichen Beschwerde genötigt. Ob die Gemeinde auf einem bestimmten Gebiet zur Rechtsetzung befugt ist, wurde seit der Praxisänderung selten streitig (25).

(24) BGE 93 I 434 E3d.

(25) Zimmerli, 264 und die beiden dort zitierten Beispiele (BGE 96 I 151 ff. und 451 ff.).

In einem Flimser-Entscheid stellte sich das Problem der Ueberführung kantonaler Bestimmungen ins kommunale Recht (26). Ist die Gemeinde zur Rechtsetzung befugt, übernimmt sie aber aus irgendwelchen Gründen eine kantonale Vorschrift, so wird diese zu autonomem kommunalem Recht. Im vorliegenden Fall wurden die Voraussetzungen der Steuerpflicht und das Steuerobjekt des kantonalen Steuergesetzes zu autonomen Bestimmungen des Gemeindesteuergesetzes gemacht.

2. Die Rechtsprechung zur Autonomieverletzung

Schon vor der Praxisänderung im Jahre 1967 erweiterte das Bundesgericht seine Rechtsprechung bezüglich der Voraussetzungen einer Autonomieverletzung. Im Fall Ilanz, anfangs 1965, beurteilte es, ob ein Gemeindeerlass gegen kantonale oder bundesrechtliche Bestimmungen verstosse (27). Im kurz darauf ergangenen St. Moritzer-Entscheid kam es zur Erkenntnis, der Schutz der Gemeindeautonomie durch das Bundesgericht werde zum blossen Schein, wenn dieses sich mit der Feststellung begnügen müsse, dass sich die kantonale Instanz formell in den Grenzen ihrer Zuständigkeit gehalten habe, und nicht auch die materielle Verfassungsmässigkeit des getroffenen Entscheides überprüfen dürfe (28).

(26) BGE v. 31. März 1971 i.S. Gemeinde Flims.

(27) BGE 91 I 42 ff.

(28) BGE v. 28. April 1965 i.S. Gemeinde St. Moritz = ZBl 66 400. Dieser Entscheid zeigt nebenbei die relativ weit gefasste Berechtigung, welche die Bündner Gemeinde zur Beschwerdeführung beim Grossen Rat wegen Verletzung ihrer verfassungsmässig garantierten Autonomie hatte (damals Art. 20 Abs. 1 KV). Nunmehr ist in dieser Angelegenheit i.d.R. das kantonale Verwaltungsgericht zuständig (Art. 13 VGG).

Im Entscheid i.S. Gemeinde Celerina/Schlarigna ging das Bundesgericht noch einen Schritt weiter und untersuchte, ob der Kanton nicht seine Rechtskontrolle dadurch umgehe, dass er eine Rechtsverletzung behaupte und damit in Wirklichkeit sein Ermessen an die Stelle desjenigen der Gemeinde setze (29).

Seit dem Entscheid vom 22. Januar 1969 i.S. Gemeinde St. Moritz (30) ist auch die kommunale Rechtsetzungsbefugnis i.w.S. geschützt (31). Eine Gemeinde kann sich wegen Verletzung der Gemeindeautonomie, begangen durch unrichtige Anwendung des autonomen kommunalen Rechts, zur Wehr setzen. Im Churer-Entscheid vom Januar 1968 war diese Frage noch offen gelassen worden (32).

Diese Rechtsschutzerweiterung hat auf die Rechtsprechung einen nachhaltigen Einfluss ausgeübt. Der Vorwurf, die kantonalen Behörden seien bei der Anwendung autonomen kommunalen Rechts willkürlich vorgegangen, und sie hätten dadurch das Ermessen der Gemeinde unzulässigerweise eingeschränkt, wurde mehrmals erhoben. So machten sich die kantonalen Verwaltungsjustizbehörden einer willkürlichen Auslegung des autonomen kommunalen Steuerrechts schuldig (33). In einem andern Fall wurde überprüft, ob die kantonalen Behörden zu Recht einen Ermessensmissbrauch der Gemeinde angenommen hatte (34) (35).

(29) BGE 92 I 376.

(30) BGE 95 I 37 ff.

(31) Die kommunale Rechtsetzungsbefugnis i.e.S. betrifft vor allem Beschwerden von Gemeinden, die sich über die teilweise Nichtgenehmigung ihrer Bauordnungen beklagen. Vgl. zur Autonomie der Bündner Gemeinde im Bereich des öffentlichen Baurechts: BGE 91 I 42 E3, 93 I 375 ff., 94 I 64, 95 I 37 E3, 96 I 372 E2, 97 I 138 E2, 526 E3, 100 Ia 203 E2c.

(32) BGE 94 I 63 ff.

(33) BGE v. 31. März 1971 i.S. Gemeinde Flims und ferner 95 I 40 E5.

(34) BGE 97 I 134 ff. i.S. Gemeinde Malans. In diesem Entscheid werden die Voraussetzungen zur Erteilung einer Ausnahmebewilligung erörtert.

(35) Weitere Beispiele zur Gemeindeautonomieverletzung in ZBl 72 473 ff. i.S. Gemeinde Davos und in BGE 97 I 524 ff. i.S. Gemeinde Flims.

Eine zusätzliche Erweiterung des Rechtsschutzes brachte das Urteil vom 9. Juni 1970 i.S. Gemeinde Flims (36) bezüglich der Rechtsanwendung. Bei der Auslegung eines sogenannten unbestimmten Rechtsbegriffs wurde der Gemeinde das Bestehen eines Beurteilungsspielraumes zugebilligt, in den die kantonalen Instanzen nicht eingreifen dürften, da sie sich sonst eine Ueberprüfungsbefugnis anmassen, die der Gemeindeautonomie widersprechen würde (37). Begründet wird diese Erweiterung des Gemeindeermessens damit, dass die Gemeinde, kraft ihrer Doppelstellung als Gesetzgeberin und Rechtsanwenderin und dank der örtlichen Kenntnisse, in besonderem Masse dazu berufen sei, den Sinngehalt eines unbestimmten Rechtsbegriffs zu ermitteln.

E Interkommunale Doppelbesteuerungsvereinbarungen

Auf dem Gebiet des Steuerrechts steht den bündnerischen Verwaltungskörpern ein sehr hohes Mass an Entscheidungsfreiheit zu (38).

Deshalb enthält die kantonale Gesetzgebung keine Vorschriften um Doppelbesteuerungsstreitigkeiten zwischen den innerkantonalen Selbstverwaltungskörpern zu regeln. Trotzdem sind die Gemeinden nicht frei, Vereinbarungen zur Vermeidung der interkommunalen Doppelbesteuerung zu treffen (39). Das Verwaltungsgericht

(36) BGE 96 I 369 ff.

(37) Vgl. die Kritik von Zimmerli, 268 f., an dieser Erweiterung: Im Interesse der Erhaltung eines wirksamen Rechtsschutzes des Bürgers darf der Grundsatz der freien Ueberprüfung der kommunalen Rechtsanwendung durch die kantonalen Justizbehörden nicht in Frage gestellt werden. Das Bestehen eines Beurteilungsspielraumes sollte deshalb nur in ausgesprochenen Grenzfällen bejaht werden.

(38) Eingehender zu diesem Problem, hinten § 5.

(39) Bestimmungen wie sie zum Beispiel in Art. 5 StG Chur vorgesehen sind - "Der Stadtrat ist befugt, in Einzelfällen zur Vermeidung der interkommunalen Doppelbesteuerung in Abweichung der Vorschriften dieses Gesetzes mit anderen Gemeinden Sonderabmachungen zu treffen." - sind in diversen kommunalen Steuergesetzen zu finden.

schuf, aufgrund des verfassungsmässig begründeten Doppelbesteuerungsverbot, Grundsätze zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Gemeindevereinbarungen können deshalb keine anderen als die bereits geltenden (verwaltungsgerichtlichen) Kollisionsnormen enthalten. Die Aufnahme dieser Normen in kommunale Steuergesetze ist dann sinnvoll, wenn dadurch eine übersichtlichere und die Gesetzesanwendung erleichterndere Ordnung geschaffen wird (40).

Der kantonale Gesetzgeber könnte auch selbst die bestehenden Kollisionsnormen in ein Gesetz über die Doppelbesteuerung überführen. Da eine interkommunale Steuerteilung ihrer Natur nach nicht Gegenstand kommunaler Selbstbestimmung bilden kann, sind die Gemeinden in dieser Angelegenheit auch nicht autonom. Bei der Anwendung kantonaler Vorschriften, welche die hoheitlichen Befugnisse der einzelnen Gemeinden gegeneinander abgrenzen oder die Regelung interkommunaler Interessenskonflikte bezwecken, kann eine Gemeindebehörde deshalb keine Autonomie beanspruchen (41).

Anders liegt der Fall, wenn das kantonale Gesetz die Gemeinden ermächtigt, durch interkommunale Vereinbarungen im Einzelfall eine von der allgemeinen kantonsrechtlichen Regelung abweichende Steuerteilung vorzunehmen (42). Wohl kann darin keine Ermächtigung zur Rechtsetzung, d.h. zum Erlass allgemeinverbindlicher Normen gesehen werden. Würde jedoch eine zustandegewordene Vereinbarung der Gemeinden nachträglich von kantonalen Instanzen willkürlich missachtet, so könnten die betroffenen Gemeinden eine Autonomieverletzung möglicherweise mit Erfolg rügen.

(40) Diese deklaratorischen Bestimmungen sind einer dynamischen Doppelbesteuerungspraxis jedoch kaum gewachsen.

(41) BGE 101 Ia 517 ff.

(42) BGE vom 18. September 1974 i.S. Gemeinden Hochtenn und Steg in ZBl 76 102 ff.

Eine andere Möglichkeit für den kantonalen Gesetzgeber die interkommunalen Doppelbesteuerungskonflikte zu regeln besteht in der Verweisung auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur interkantonalen Doppelbesteuerung (43). Die bundesgerichtlichen Kollisionsnormen werden dadurch zum Inhalt kantonalen Rechts, dessen Anwendung das Bundesgericht auf Willkür überprüfen kann (44).

(43) Zum Beispiel für Betriebsstätten und Liegenschaften.

(44) BGE 98 Ia 574 ff.

2. Kapitel: Die bündnerischen Selbstverwaltungskörper als Träger der Steuerhoheit

§ 4 Die Selbstverwaltungskörper im allgemeinen

I Sinn und Zweck der Selbstverwaltungskörper

Der Staat kann für die Durchführung von Verwaltungsaufgaben, nebst seiner eigenen zentralisierten Verwaltung, auch Rechtssubjekte schaffen oder schon bestehende zuziehen. Dieser Grundsatz der Dezentralisation, der bereits im ersten Paragraphen behandelt wurde, spielt heute eine grosse Rolle. Die Tendenz den Staat von seiner Verwaltungstätigkeit zu entlasten wird immer deutlicher. Unserer Meinung nach dürften vorallem folgende Gründe die demokratische Dezentralisation fördern:

- Der staatliche Verwaltungsapparat soll wieder kleiner und dadurch transparenter gemacht werden. Durch diese Massnahme kann dem Bürger Angst vor der "Bürokratie" genommen werden.
- Vieles lässt sich in kleinerem Kreise sachgerechter und zeitsparender erledigen.
- Falls der Betroffene an der Verwaltung selbst beteiligt ist, steigt sein Interesse an einer Kostensenkung, denn das Engagement mit dem eigenen Geld macht den Bürger preisbewusster.
- Die föderalistische Tradition spielt im Kanton Graubünden bei politischen Entscheiden eine sehr grosse Rolle. Manchmal ist es fast unmöglich, sich über etwas Althergebrachtes hinwegzusetzen.

In Anbetracht dieser Argumente erscheint eine grössere Diversifikation der Verwaltungsträger angebracht. In Frage kommen öffentlichrechtliche Körperschaften (1), selbständige Anstalten (2) sowie private Rechtssubjekte (3). Es stellt sich nun die Frage, welche Trägertypen sich für die Erfüllung von Staatsaufgaben eignen, insbesondere wie die für einen Selbstverwaltungskörper unerlässliche Steuerhoheit angeknüpft wird.

- (1) Zu den öffentlichrechtlichen Körperschaften zählen nicht nur die verschiedenen Gemeindetypen (Politische-, Schulgemeinde etc.), sondern auch öffentlichrechtliche Korporationen mit Sonderzwecken wie Krankenkassen, Alp- und Flurgenossenschaften.
- (2) Auch die unselbständigen öffentlichen Anstalten können als Möglichkeit der Dezentralisation angesehen werden, z.B. die PTT-Betriebe.
- (3) Auch sie können zur Verwaltungstätigkeit herangezogen werden. Die Schaffung privatrechtlicher Verwaltungsträger erfolgt in der Praxis meist in Form der Aktiengesellschaft, an der Kanton oder Gemeinde entweder allein oder zusammen mit Privaten beteiligt sind.

II Der Begriff

Wir haben im bisherigen Verlauf dieser Arbeit die Selbstverwaltungskörper als innerstaatliche Herrschaftsverbände zur selbständigen Erledigung von Staatsaufgaben kennengelernt. Ob diese Umschreibung allgemein öffentliche Körperschaften sowie private Rechtssubjekte umfasst, ist im folgenden zu prüfen.

Nebst der Autonomie gehört zum Begriff des Selbstverwaltungskörpers ein bestimmtes Gebiet mit seinen Bewohnern (4). Nur wenn alle drei Voraussetzungen, Autonomie, Gebietshoheit und personelle Grundlage, erfüllt sind, kann ein Herrschaftsverband selbständig seine Hoheitsrechte zur Anwendung bringen; besitzt er Staatsgewalt. Dass auf privatrechtlicher Grundlage konstituierte Verbände (5) diesen Anforderungen nicht gerecht werden können, braucht keine weiteren Ausführungen.

Wie steht es aber mit öffentlichrechtlichen juristischen Personen? Diesen kann wohl eine gewisse Entscheidungsfreiheit zukommen. Zudem weisen öffentlichrechtliche Zweckverbände oft eine gemeindeähnliche Organisation auf. Es fehlt ihnen jedoch das bestimmte Gebiet und zur Ermöglichung der staatlichen Aufgabenerfüllung die Gebietshoheit (6). Die Beschaffenheit dieser Hoheit setzt der Kanton fest, und er befindet darüber, ob die Steuerhoheit dazu gehören sollte oder nicht.

(4) Giacometti, Staatsrecht, 81 ff.; Trepp, 117 und 122 f.; Lardelli, 17 f.; Raschein, 19; Geiger, 11 f. und dortige Literatur.

(5) Hierher gehören auch Viehzuchtgenossenschaften, privatrechtliche Alpkorporationen etc.

(6) Blumenstein, System, 41 f.

Den meisten Korporationen und Zweckverbänden des öffentlichen Rechts kommt, in Ermangelung der Gebietshoheit, keine Steuerhoheit zu. Demzufolge können diese Körperschaften nur ermächtigt werden, von den Mitgliedern Beiträge zu erheben (7); ihr Leistungsanspruch richtet sich nur gegenüber dem beschränkten Personenkreis, welcher an den speziellen Zwecken beteiligt ist (8).

Zusammenfassend kann somit der Selbstverwaltungskörper im engeren Sinne (9) definiert werden als öffentlichrechtliche, innerstaatliche Korporation mit Gebietshoheit, welche, in bezug auf die ihr durch die Rechtsordnung des übergeordneten Staates (Kanton) eingeräumte Rechtsetzungs-, Verwaltungs- und Rechtsprechungsfunktionen, autonom ist.

(7) Z.B. an eine Meliorationsgenossenschaft (Art. 13 Meliorationsgesetz, BR 915.100).

(8) Blumenstein, a.a.O.

(9) Da es sich beim Steuererhebungsrecht, im Rahmen der öffentlichrechtlichen Funktionen, nur um Selbstverwaltungskörper i.e.S. handeln kann, ist im weiteren Verlauf unserer Arbeit der Begriff "Selbstverwaltungskörper" immer in diesem engeren Sinn zu verstehen.

III Uebersicht über die Arten

Dieser Definition des Selbstverwaltungskörpers vermögen nur Gemeinden und Kommunalverbände höherer Ordnung (10) zu genügen. Nur sie sind öffentlichrechtliche Körperschaften, die zur selbstständigen Erfüllung von Staatsaufgaben berufen sind. Ihre Eigenart erhalten sie durch die Zwecksetzung und durch die Grundlage auf der sie beruhen. Danach lassen sich verschiedene Typen von innerstaatlichen Hoheitsträgern unterscheiden, je nachdem, ob eine allgemeine oder eine spezielle Zwecksetzung auf territorialer, territorialer-personaler oder nur personaler Grundlage verfolgt wird:

Typologie der Selbstverwaltungs-körper	Grundlage		
	territoriale	terr./pers.	personale
allgemeine	1	*	*
Zwecksetzung besondere	2	3	4 (11)

1 Politische Gemeinde/Kreise

2 Schulgemeinde (keine Steuerhoheit) (12)

3 Kirchengemeinde

4 Bürgergemeinde (13)

* Das positive Recht hat die sechs theoretischen möglichen Kombinationen auf vier beschränkt.

(10) Lardelli, 17.

(11) Giacometti, Staatsrecht, 81 ff.

(12) Siehe dazu hinten § 5.

Diejenigen Selbstverwaltungskörper, die sich aus allen Einwohnern ihres Gebietes zusammensetzen und eine allgemeine Zwecksetzung verfolgen, bilden selbstredend die wichtigste Kategorie. Ihr Finanzbedarf ist entsprechend gross, und die Notwendigkeit einer umfassenden Besteuerung ist unabwendbar. Im Vordergrund stehen daher die politischen Gemeinden. Sie sorgen für beinahe sämtlichen doppelbesteuerungsrechtlichen Konfliktstoff. Bevor wir jedoch zum Kern der vorliegenden Arbeit, der Doppelbesteuerung, vorstossen, müssen wir noch den Umfang der Steuerhoheit an sich abgrenzen (§5), sowie auch die "übrigen" bündnerischen Selbstverwaltungskörper, deren Steuerhoheiten aus rechtlichen und technischen Gründen selten Anlass zu Steitigkeiten geben, kurz ins Auge fassen (§§ 7 - 10).

- (13) Weshalb ist die Bürgergemeinde, obwohl sie kein eigentliches Territorium mehr aufweist, ein Selbstverwaltungskörper ? Ursprünglich war sie der einzige Gemeindetyp. Im Jahre 1874, mit der Einräumung des Stimmrechts in die Gemeindeangelegenheiten an die Niedergelassenen durch die Bundesverfassung, wurde sie von der politischen Gemeinde verdrängt. "Indem nun aber die Angehörigen der Bürgergemeinde zugleich die Angehörigen eines territorialen Herrschaftsverbandes, der Einwohnergemeinde, sind, besitzt die Bürgergemeinde territoriale Beziehungen zur Einwohnergemeinde ... Diese Tatsache erklärt sich eben daraus, dass die Bürgergemeinde ursprünglich die alleinige Gemeinde war", Giacometti, Staatsrecht, 84 und dortige Zitate; sowie hinten § 8, Die Bürgergemeinde.

§ 5 Der Umfang der Steuerhoheit

Nach herkömmlicher Auffassung sind Steuern, im Gegensatz zu Kausalabgaben, Öffentliche Abgaben, die voraussetzungslos geschuldet werden (1). Der steuerzahlende Bürger hat gegenüber dem Staat keinen Anspruch auf eine Leistung. Die Steuern decken den allgemeinen Finanzbedarf, der aufgrund öffentlicher Verpflichtungen entsteht (2). Soll aber die Steuer kein Entgelt für besondere Vorteile sein, so haben alle Bürger, die dem Gebiet eines Staates zugehören, an die Erfüllung der öffentlichen Aufgaben durch Entrichtung der Steuern mitzuwirken.

Die Steuerhoheit ist die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit eines Gemeinwesens Steuern zu erheben (3). Diese Machtbefugnis stützt sich auf die Gebietshoheit, kraft welcher ein mit Territorium ausgestatteter Verband, für die sich innerhalb seiner Grenzen befindlichen Personen und Sachen, verbindliche Vorschriften erlassen kann (4). Das Gemeinwesen ist also befugt, durch einseitige Anordnungen vom Bürger Geld zu fordern und allenfalls auch zwangsrechtlich einzutreiben.

Ob die Steuerhoheit einem Selbstverwaltungskörper zusteht, bestimmt das übergeordnete Gemeinwesen; denn diese Befugnis wird wie alle übrigen öffentlichen Funktionen vom Kanton abgeleitet,

- (1) Blumenstein, System, 3; Schwarzenbach, 186; Fleiner, Grundzüge, 155. In BGE 86 I 97 wird das Erfordernis der "Voraussetzungslosigkeit" der Steuern nicht mehr erwähnt. Das Bundesgericht will mit Art. 46 Abs. 2 auch jene Abgaben erfassen, welche die Funktion typischer Steuern übernommen haben. Zu denken ist an Zweck- und Sondersteuern. Vgl. Schlumpf/Dürr, 36; Locher, § 2, II B, 1d Nr. 1; hinten § 13, II.
- (2) BGE 99 Ia 598, 99 Ib 230.
- (3) Blumenstein, System, 32.
- (4) Blumenstein, System, 1, 32, 41; Lardelli, 19 f.; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 25.

und sie besteht deshalb nur bei ausdrücklicher Verleihung durch diesen.

Aus dieser Ableitung folgt, dass das dem Selbstverwaltungskörper delegierte Recht zur Steuererhebung den gleichen Einschränkungen unterliegt, wie sie dem delegierenden Staat auferlegt sind. Die in Artikel 3 der Bundesverfassung vorgenommene Ausscheidung, die dem Bund überall dort, wo dies im ersten Abschnitt der Verfassung ausdrücklich gesagt wird, das Besteuerungsrecht vorbehält, gilt auch für die innerstaatlichen Hoheitsverbände. Ihre Steuerhoheit ist durch die Prävalenz der Bundessteuern genauso beschränkt wie diejenige des Kantons (5).

Ist auf der anderen Seite kein ausschliessliches Vorrecht des Bundes vorgesehen, so sind die Kantone und mit ihnen die Selbstverwaltungskörper zur Erhebung von Abgaben auf den gleichen Steuerobjekten befugt (6). Eine Prävalenz der Kantonssteuern wird in keinem Kanton vorgeschrieben, weil die hauptsächlichsten Steuerobjekte (Einkommen und Vermögen) auch von den Selbstverwaltungskörpern zur Deckung ihres Finanzbedarfs erfasst werden müssen (7).

Aber gerade dieser Finanzbedarf, der zur Kostendeckung der öffentlichen Aufgaben nötig ist, bestimmt, ob die Steuerhoheit verliehen wird (8). Daher kommt es, dass beim Nebeneinanderbestehen verschiedener Gemeindearten (z.B. Einwohner-, Bürger-, Kirch- und Schulgemeinde), den einen das Recht zur Steuererhebung zugesprochen wird, den andern nicht (9).

(5) Vgl. als Beispiel für eine unbedingte Prävalenz des Bundes die Stempelabgabe auf Urkunden des Handelsverkehrs, Art. 41bis Abs. 1 lit. a BV.

(6) Von Bedeutung sind hier vorallem die direkten Steuern.

(7) Blumenstein, System, 75.

(8) Im Kanton Graubünden stellt die Bürgergemeinde ein sehr schönes Beispiel für das Aequivalenzverhältnis zwischen Aufgaben (Armenfürsorge) und Finanzbedarf (Steuerhoheit) dar. Vgl. hiezu hinten § 8 u. § 20 II.

(9) Giacometti, Staatsrecht, 81 ff.

Bei der Ausübung der abgeleiteten Steuerhoheit durch seine Selbstverwaltungskörper stellt der Kanton Graubünden einen in der Schweiz einzigartigen Fall dar. Der kantonale Gesetzgeber hat weder eine Bezeichnung der zu erhebenden Steuern vorgenommen, noch gewisse Normativbedingungen aufgestellt. Er hat vielmehr in der Verfassung die autonome Regelung durch die Selbstverwaltungskörper ausdrücklich statuiert (10).

Im Gegensatz hiezu steht die Praxis der übrigen Kantone. Dort kann die steuerrechtliche Rechtsetzungskompetenz in keinem Fall als typisch lokale Angelegenheit angesehen werden (11), und zwar auch dann nicht, wenn der Kanton die Materie nicht oder noch nicht abschliessend geordnet hat und deren Regelung durch die Gemeinde zulässt (12). Diese historisch gewachsene bündnerische "Freizügigkeit" bei der Verteilung von Steuerhoheiten müssen wir uns bei allen innerkantonalen Steuerkonflikten stets vor Augen halten (13).

(10) Zu den verfassungsmässigen Grundlagen der Steuerhoheit der einzelnen Typen von Selbstverwaltungskörpern siehe § 6 ff.

(11) BGE 96 I 30.

(12) Imboden/Rhinow, Nr. 12 V.

(13) Zum besseren Verständnis der staats- und verwaltungsrechtlichen Stellung der Selbstverwaltungskörper im Kanton Graubünden, besonders zu den Gemeinden und den Kreisen, als deren wichtigste Vertreter, verweisen wir auf: Lardelli, 25 ff. (Die geschichtliche Entwicklung der Selbstverwaltungskörper in Graubünden), 40 ff. (Die bündnerischen Selbstverwaltungskörper nach der heutigen Gebietseinteilung des Kantons), 61 ff. (Das Besteuerungsrecht der Gemeinden nach den bündnerischen Statutarrechten); Vincenz, 23 ff. (Die Entwicklung der Gebietseinteilung im Kanton Graubünden), und auf die bei diesen beiden Autoren zitierte Literatur.

§ 6 Die politische Gemeinde

I Der Begriff

Der Begriff "Gemeinde", wie er im allgemeinen Sprachgebrauch und in der Gesetzgebung von Bund und Kanton verwendet wird, umfasst sowohl die politische Gemeinde als auch die Einwohnergemeinde. In Artikel 1 des Gemeindegesetzes von 1974 finden wir folgende Legaldefinition: "Die politischen Gemeinden sind Gebietskörperschaften. Sie bestehen aus den auf ihrem Gebiet wohnhaften Personen. Sie üben in den Grenzen ihrer Zuständigkeit die Hoheit über alle auf ihrem Gebiet befindlichen Personen und Sachen aus" (1).

Aus dieser Umschreibung lassen sich die drei Begriffselemente Gemeindevolk, Gemeindegebiet und Gemeindeautonomie herausziehen. Das Gemeindevolk umfasst alle innerhalb der Grenzen einer Gemeinde wohnhaften Personen, unabhängig von ihrer Nationalität (2). Das Gemeindegebiet besteht aus dem gesamten Territorium, das von den Gemeindegrenzen umschlossen wird. Die daran bestehenden Eigentumsverhältnisse spielen keine Rolle (3). Der aktuelle Inhalt der Gemeindeautonomie wurde bereits dargestellt (4). Artikel 2 des bündnerischen Gemeindegesetzes umschreibt die Autonomie sehr generell: "Den Gemeinden steht innerhalb der Schranken der Gesetzgebung des Bundes und des Kantons das Recht auf selbständige Ordnung ihrer Angelegenheiten zu. Sie geben sich ihre Verfassung, erlassen die zur Erfüllung ihrer Aufgaben nötigen Gesetze, Verordnungen und Reglemente und wenden sie in Ausübung ihrer Verwaltungsbefugnis und ihrer Polizeigewalt an" (1). Wollen wir nun diese

(1) AGS 74 541, BR 175.050.

(2) Hier machte der GGE von 1965 noch den Fehler nur Schweizerbürger einzubeziehen.

(3) Gemeinde A kann Grundeigentum in der Gemeinde B besitzen. Die Rekurspraxis hat in diesem Fall das Besteuerungsrecht der Gemeinde B stets anerkannt, vgl. GVP III/83 und dort zitierte Entscheide. Es geschah dies in der Vorstellung der Steuerhoheit als Ausfluss der Gebietshoheit.

(4) Vgl. vorn § 3, II.

Umschreibung in bezug auf die Gemeindeautonomie in Steuerangelegenheiten konkretisieren, so müssen wir die Schranken der Gemeindesteuerhoheit aufzeigen.

II Ihre Steuerhoheit

A Auf Grund der Kantonsverfassung

Die Kantonsverfassung bestimmt grundsätzlich den Inhalt der den Selbstverwaltungskörpern zukommenden Kompetenzen zur Ausübung staatlicher Funktionen. Als Korrelat zu den zahlreichen und kostspieligen Aufgaben wird in diesem Zusammenhang auch die Steuerhoheit geregelt. Früher reichten wohl die Ertragnisse des Gemeindevermögens zur Kostendeckung aus (5); heutzutage sind alle Gemeinden auf die Erhebung von direkten Steuern angewiesen. In Artikel 40 Absatz 5 der Kantonsverfassung findet dieser Grundsatz folgende Ausprägung: "Die in billiger Masse zu taxierenden Ertragnisse des Gemeindevermögens sind in erster Linie dazu bestimmt, die Gemeindebedürfnisse zu decken. Die Erhebung von Gemeindesteuern ist subsidiär nach billigen und gerechten Grundsätzen zulässig" (6).

Diese Verfassungsform bildet den Rahmen für eine nahezu vollständige Freiheit der Bündner Gemeinde auf dem Gebiete des Steuerrechts. Die Begründung dieser Freizügigkeit findet sich in der geschichtlichen Entwicklung, der geographischen Kammerung, der Sprachenvielfalt und in den wirtschaftlichen Verhältnissen. Jedes Gemeinwesen hat so die Möglichkeit jene Steuerordnung zu schaffen, die den örtlichen, wirtschaftlichen und sozialen Gegebenheiten am

(5) Eine Erhebung der kantonalen Steuerverwaltung brachte 1943 noch 33 Gemeinden zu Tage, die keine direkten Steuern erheben mussten, vgl. Bot. 1943 41 ff. Bis ins Jahr 1971 reduzierte sich die Zahl der Steuerparadiese auf vier, vgl. Bot. 1971/72 217.

(6) aRb 1, BR 110.000.

optimalsten entspricht. Eine Vereinheitlichung der Steuergesetzgebung ist daher auch immer an den sehr lokal und kommunal orientierten Interessen gescheitert (7). Der Grosse Rat und das Volk wachen geradezu eifersüchtig darüber, dass die Rechte der Gemeinden nicht beschnitten werden (8).

B Der Einfluss der kantonalen Gesetzgebung

Artikel 40 Absatz 2 der Kantonsverfassung (9) und Artikel 2 Absatz 1 des Gemeindegesetzes bestimmen, dass die Gemeindeautonomie in Graubünden nur in den "Schranken der Gesetzgebung des Kantons" gewährleistet sei. Wie sind diese Bestimmungen bezüglich der Steuerhoheit zu verstehen ?

Bei einer restriktiven Auslegung würde die Verfassung und das Gemeindegesetz den Gemeinden das Recht zur Selbstverwaltung nur im Rahmen der kantonalen Gesetzgebung anerkennen; es wäre somit nur noch derjenige Bereich der Selbstbestimmung garantiert, den der Gesetzgeber nicht verbietet. Theoretisch bestände damit die Möglichkeit, dass der Kanton auf dem Wege der Gesetzgebung die Gemeindeautonomie eliminieren könnte, indem er sämtliche Rechtsgebiete, die den Gemeinden zustehen, selbst regelt (10).

(7) Der Versuch einer schrittweisen Vereinheitlichung des kommunalen Steuerrechts wurde im Gemeindegesetz von 1943 gemacht: Art. 72 - 75 des Entwurfs des KLR, in Bot. 1943 67 ff. Schon der GrR lehnte jedoch die Anpassung der Gemeindesteuergesetze an die kantonale Gesetzgebung ab, GRP 1943 592. Auch der 20 Jahre später unternommene Anlauf zur generellen Einschränkung der Gemeindesteuerhoheit scheiterte, GRP 1963 325. Deshalb bestehen im heute gültigen, auf den 1. Juli 1974 in Kraft gesetzten Gemeindegesetz nur noch wenige subsidiäre Grundsätze.

(8) Raschein, 42.

(9) "Jeder Gemeinde steht das Recht der selbständigen Gemeindeverwaltung ... zu. Sie ist befugt, die dahin einschlagenden Ordnungen festzusetzen, welche jedoch den Bundes- und Kantonsgesetzen und den Eigentumsrechten Dritter nicht zuwider sein dürfen".

(10) Raschein, 45.

Dass eine solche Auslegung der Verfassung und damit auch des Gemeindegesetzes sowohl anerkannten staatsrechtlichen Grundsätzen widersprechen als auch dem Sinn und Geist der Kantonsverfassung zuwiderlaufen würde, ist heute kaum mehr bestritten (11). Auch die praktischen und politischen Verhältnisse im Kanton Graubünden sprechen für die Autonomie. Die umfassende Schranke von Artikel 2 des Gemeindegesetzes kann daher nicht uneingeschränkt zur Anwendung gelangen. Vielmehr ist die Autonomie der Selbstverwaltungskörper für jedes Gebiet zu konkretisieren.

Durch die Delegation einer in der Verfassung genau umschriebenen Steuerhoheit erhält der bündnerische Selbstverwaltungskörper ein verfassungsmässiges Recht, das der Kanton ohne Verfassungsänderung nicht einschränken darf. Die Bestimmungen der kantonalen Gesetzgebung, welche die kommunale Steuerhoheit stärker einschränken als die Verfassung selbst dies vorsieht, sind deshalb verfassungswidrig (12).

Die kommunale Steuergesetzgebung kann somit als typisch lokale Angelegenheit, bei welcher der Gemeinde eine erhebliche Ent-

(11) Vgl. das Gutachten von Giacometti, in GRP 1943 592 ff.; Lardelli, 87 ff.; sowie die Motion Barandun betreffend Veranlagung der Gemeindesteuern und Abänderung von Art. 40 KV, GRP 1943 619 ff.

(12) Die Kantonsverfassung beschränkt die Steuerhoheit in Art. 40 Abs. 5 u. 6, indem sie die Subsidiarität der Gemeindesteuern, den Grundsatz der Billigkeit und Gerechtigkeit der Besteuerung und eine Progressionsbeschränkung vorschreibt.

scheidungsfreiheit zusteht, angesehen werden (13). Dieser Grundsatz kommt im Gemeindegesetz indirekt dadurch zum Ausdruck, dass der kantonale Gesetzgeber nur wenige an sich unbedeutende Bestimmungen einbringen konnte (14).

- (13) Sehr treffend wird diese Einstellung des Gesetzgebers im Abschied des GrR zum GGE in GRP 1945 6 ff. formuliert: "Auf einem Gebiet, nämlich dem Steuerwesen, würden praktische Erwägungen für eine Vereinheitlichung sprechen. Nach dem Beispiel anderer Kantone ist denn auch im KLR und GrR der Vorschlag gemacht worden, das kantonale Steuergesetz auch für die Gemeinden in dem Sinne als verbindlich zu erklären, dass diese ihre direkten Steuern auf Grund der kantonalen Veranlagung in Prozentsätzen der Kantonssteuern zu erheben hätten. Aber auch in diesem Punkt haben wir die in Art. 40 KV niedergelegte Gemeindeautonomie gewahrt und den Gemeinden die Befugnis gelassen, nicht nur frei zu bestimmen, welche Art von Steuern sie erheben sollen, sondern auch wie sie diese ausgestalten wollen ... Dieses Beispiel zeigt am besten, dass wir uns auch durch unbestrittene technische Vorteile und durch das Interesse an einer einheitlichen Ordnung nicht zur Abweichung vom Grundsatz der Gemeindeautonomie haben bewegen lassen".
- (14) Im vierten Abschnitt des GG sind es die Art. 39, 42 - 44. Diese Normen stellen im wesentlichen eine Kodifikation von bereits geltendem Recht und von durch die Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen dar.

§ 7 Der Kreis

I Bestand und Aufgabenbereich

Gleich wie die Gemeinden sind auch die 39 Kreise öffentlich-rechtliche Körperschaften, die auf ihrem Gebiet die ihnen obliegenden Aufgaben autonom zu erfüllen haben. Die Autonomie der Kreise ist in Artikel 38 der Kantonsverfassung verankert. Sie findet nach unten ihre Schranken in der Autonomie der dem Kreis eingegliederten Gemeinden. Kreis und Gemeinde haben verschiedene Aufgaben auf dem gleichen Territorium zu erfüllen. Da der Kreisverband meist mehrere Gemeinden umfasst, könnte er als das übergeordnete Gemeinwesen erscheinen. Dem ist jedoch nicht so. Der Kreis besitzt kaum mehr einen eigenen Wirkungskreis, und er hat den Charakter eines Selbstverwaltungskörpers weitgehend verloren (1). Der Kreisverband sank zum blossen Werkzeug des Kantons herab (2).

In den letzten Jahren, mit dem Auftauchen regionaler Probleme, trat der Kreis wieder ins Rampenlicht. Vor allem im Hinblick auf die Regionalplanung wurde er als möglicher Träger ins Auge gefasst. Nach Vincenz stellt der Kreis (nach Reorganisation und Gebietsreform) die gegebene Institution zur Erfüllung regionaler Aufgaben dar (3). Ein Kreisgesetz wurde bis heute nicht erlassen. Dagegen finden sich im Gemeindegesetz zwei Normen, die Artikel 60 und 61, welche die Aufgabenübertragung von den Gemeinden an den Kreis und die Bestellung

(1) Lardelli, 45; Liver, Bündner Gemeinde, 3.

(2) Art. 39 Abs. 2 KV bezeichnet die Kreisämter ausdrücklich als Organe des Kantons.

(3) Vincenz, 70 f., 77 f.; Liver, Bündner Gemeinde, 3,11; Bot 1970 304.

gemeinsamer Beamter vorsehen (4). Vorallem kleineren Gemeinden, die durch die wachsenden Aufgaben auf eine interkommunale Zusammenarbeit angewiesen sind, bietet sich hier eine echte Alternative zu den Gemeindeverbänden an. Eine Planung auf Stufe Kreis hat zudem den Vorteil, dass die Gemeinden nicht einfach ausscheren können (5).

II Seine Steuerhoheit

Auch der Kreis bedarf zur Erfüllung seiner Aufgaben finanzieller Mittel. Er besitzt meist kein ertragbringendes Vermögen und Bussen, Gebühren, Beiträge des Kantons (6) und sonstige Einnahmen (7) können kaum zu einer ausgeglichenen Bilanz führen. Deshalb steht den Kreisen das Recht zur Erhebung von Steuern zur Deckung ihres Finanzbedarfs zu. In Artikel 38 Absatz 2 der Kantonsverfassung findet sich eine der Gemeindesteuerhoheit analoge Kompetenz.

- (4) Der Kreis Oberhalbstein stimmt in absehbarer Zeit über eine neue Kreisverfassung ab. Beispiele für Gemeindeaufgaben, die durch den Kreis übernommen werden sollen, sind: das Kreisspital, die Regionalplanung, Tierkörperbeseitigung, Sekundar- und Werkschulen. Die Finanzierung ist über die Gemeindesteuern und über Gemeindebeiträge vorgesehen. Vgl. den Artikel in der Bündner Zeitung vom 3. Februar 1979, S. 1.
- (5) Eine umfassende Behandlung des Kreises in historischer und dogmatischer Sicht findet sich bei C. Poltéra, Die Kreise und ihre Verwaltung nach bündnerischem Staats- und Verwaltungsrecht (mit besonderer Berücksichtigung der Kreise Oberengadin, Davos, Maienfeld, Oberhalbstein u. Bergell), Diss. Freiburg 1922.
- (6) Auf Grund von Art. 58 EG zum ZGB, BR 210.000, leistet der Kanton Beiträge an die Aufwendungen der Kreise für das Vordmundschaftswesen. Hier ist der Kreis ein Organ des Kantons.
- (7) So verfällt dem Kreis die Hälfte aus dem Erlös von widerrechtlich erlegtem Wild, Art. 42 Abs. 3 des kantonalen Jagdgesetzes, BR 740.000.

Von ihrem verfassungsmässigen Recht haben nicht alle Kreise Gebrauch gemacht, sei es dass ihre übrigen Einnahmen noch genügen, dass sich die politische Gemeinde, die sich mit dem gleichnamigen Kreis deckt, zur Uebernahme des Defizits verpflichtet hat, oder sei es dass die nötigen Finanzen durch Beiträge der Kreisgemeinden aufgebracht werden (7).

(7) Vgl. die Beispiele bei Lardelli, 165.

§ 8 Die Bürgergemeinde

I Ihre Rechtsnatur

Die Rechtsnatur der Bürgergemeinde war während 100 Jahren, bis zum Erlass des Gemeindegesetzes, sehr umstritten. Die grosse Rechtsunsicherheit in Fragen, welche das Verhältnis zur politischen Gemeinde betrafen, beeinträchtigten vielerorts das Verhältnis zwischen Bürgern und Niedergelassenen (1). Insbesondere die Frage des Gemeindeeigentums stand im Zentrum der Diskussionen. Die Auffassung, dass mit der Schaffung des Niederlassungsgesetzes (2) die rein bürgerliche Gemeinde ganz in der Einwohnergemeinde aufgegangen sei, stand die Ansicht des Nebeneinanderbestehens von althergebrachter Bürgergemeinde und der neugeschaffenen politischen Gemeinde gegenüber (3). Der Gemeindegesetzesentwurf von 1945 gab in dieser Beziehung der Einheitsgemeinde den Vorzug, und er ist denn auch nach allgemeiner Auffassung in der Volksabstimmung daran gescheitert.

Das geltende Gemeindegesetz hat nun die Streitfrage, die auch durch die Rechtsprechung unterschiedlich behandelt wurde (4), endgültig gelöst. Artikel 72 des Gemeindegesetzes anerkennt die Bürgergemeinde als Körperschaft des öffentlichen Rechts und erklärt, dass die Vorschriften über die politische Gemeinde auf sie - unter Vorbehalt der Artikel 77-82 - sinngemäss anwendbar seien. Geregelt werden auch die Fragen des Eigentums sowie der Befugnisse und Aufgaben der Bürgergemeinde (5); das Korrelat der letzteren ist die Steuerhoheit. Ob und in welchem Umfange sie heute noch gerechtfertigt ist, hängt vom Aufgabenbereich ab.

(1) Bot 1974 122.

(2) Gesetz über die Niederlassung von Schweizerbürgern vom 12.7.1874, aRB 28, BR 130.200.

(3) Raschein, 28 f.; Liver, Zum Streit um die Bürgergemeinde, NBZ 1931 Nr. 9, 10, 61; Giacometti, Staatsrecht, 85 Anm. 15; Bot 1964 210.

(4) RP 5378 und GRP 1970/71 149 und 155, im Gegensatz zu PKG 1964 Nr. 2 und PKG 1966 Nr. 2.

(5) Art. 79, resp. 81 GG.

II Aufgabenbereich und Steuerhoheit

Um die Stellung der Bürgergemeinde im bündnerischen Staatsgefüge richtig verstehen zu können, ist das Geschichtsstudium fast unerlässlich (6). Bis vor 105 Jahren war die Bürgergemeinde die einzige und alleinige Gemeindeorganisationsform im Kanton Graubünden. Die Einräumung des Stimmrechts an alle niedergelassenen Schweizerbürger durch die Bundesverfassung von 1874 brachte eine Verlagerung des Schwergewichts der Gemeindepolitik auf die neu geschaffene Einwohnergemeinde. Die Bürgergemeinden wurden jedoch nie aufgehoben, sie haben sich bis heute erhalten (7). Obwohl ihre Bedeutung immer mehr zurückgeht, ist der Widerstand vieler föderalistisch denkender Bündner Stimmbürger gegen deren Abschaffung noch sehr gross.

Der gesetzlich umschriebene Kompetenzbereich der Bürgergemeinde wurde von der Praxis immer schon restriktive ausgelegt. Ihr Aufgabenbereich besteht heute nur noch in der teilweisen Fürsorge für unterstützungsbedürftige Bürger, in der Verleihung des Bürgerrechts (8), in der Verwaltung ihres Vermögens und in der Festlegung der Nutzungstaxen für Alpen, Wälder und Weiden, die sich in ihrem Eigentum befinden (9).

Cahannes billigte der Bürgergemeinde aufgrund von Verfassung und Gesetz noch wichtige öffentliche Aufgaben zu (10), die verschiedenen sind von denjenigen der politischen Gemeinden und von ihr unabhängig ausgeführt werden können. Lardelli bezeichnet die Fürsorge für die unterstützungsbedürftigen Angehörigen noch als die

(6) Vgl. vorn § 4 N 13 und § 5 N 13.

(7) Mirer, 15.

(8) Art. 16 des Bürgerrechtsgesetzes, aRB 23, BR 130.100.

(9) Art. 81 GG.

(10) Cahannes, 34.

"vornehmste Pflicht" der Bürgergemeinde (11). Wie steht es heute ?

Am 1. Januar 1956 trat das Gesetz über die Öffentliche Armenfürsorge im Kanton Graubünden in Kraft (12). Mit diesem Erlass wurde das strikte Heimatprinzip verlassen und durch eine Aufteilung der Armenkosten zwischen Heimatgemeinde, Wohnsitzgemeinde und Kanton ersetzt (13). Gemäss Artikel 5 obliegt die Armenfürsorge ausdrücklich der Gemeinde, in welcher der Bedürftige seinen Wohnsitz hat. Nur unter gewissen Voraussetzungen ist die Bürgergemeinde der Wohnsitzgemeinde, unter Vorbehalt der Kantonsbeiträge, voll, nach Ablauf einer Karenzfrist von zwei Jahren nur noch nach einem abgestuften Schlüssel, ersatzpflichtig (14).

Diese Bestimmungen wurden von der Nachfolgerin des Armengesetzes, dem Unterstützungsgesetz, im Grundsatz übernommen. Die Ersatzpflicht der Bürgergemeinde für Unterstützungskosten wird jedoch noch mehr eingeschränkt (15). Nach zehnjährigem ununterbrochenem Wohnsitz des Unterstützungsbedürftigen ist die Bürgergemeinde der Wohnsitzgemeinde nicht mehr kostenersatzpflichtig (16).

In Anbetracht dieser Entwicklung, ist die an sich unbeschränkte Steuerhoheit der Bürgergemeinde zu relativieren. Die Steuererhebung darf nur auf die Befriedigung des Finanzbedarfs, der durch die öffentlichen Funktionen bedingt wird, gerichtet sein. Im Fall der Bürgergemeinde ist die Steuer das Korrelat der bürgerlichen Armenfürsorge. In der Praxis beschränkt sich denn auch die Bürger-

- (11) Lardelli, 54. Dass gerade der Zweck der Armenfürsorge die Konstituierung von territorialen Bürgergemeinden in der Schweiz im 15. und 16. Jahrhundert hervorrief, beweisen die Tagungsbeschlüsse von 1491 und 1551.
- (12) Armengesetz, aRB 1431, wurde auf den 1.1.1979 durch das Unterstützungsgesetz aufgehoben, AGS 78 407, BR 546.250.
- (13) Vgl. die Art. 5, 7, 8, 14 und 15 des Armengesetzes.
- (14) Vgl. die Art. 7 und 8 des Armengesetzes.
- (15) Vgl. Art. 7 und 8 des Unterstützungsgesetzes.
- (16) Vgl. Art. 8 a.E. Unterstützungsgesetz.

gemeinde auf die Erhebung einer Erbschaftssteuer auf dem Nachlass ihrer Bürger (17).

Interkantonal scheitert dieser Steueranspruch an den Kollisionsnormen des Bundesgerichts, die den letzten Wohnsitz des Erblassers, resp. bei Immobilien die *lex rei sitae*, für anwendbar erklären (18).

International können die Bürgergemeinden ihren Steueranspruch nur dort durchsetzen, wo keine Doppelbesteuerungsabkommen entgegenstehen.

Mit dieser Beschränkung auf das interkommunale Verhältnis reduziert sich die ganze Problematik, *cum grano salis* genommen, auf die Beziehung Wohnsitzgemeinde-Bürgergemeinde. Die Wohnsitzgemeinde muss sich mit der Bürgergemeinde in die Erbschaftssteuern teilen. Dafür erhält sie als Gegenleistung Beiträge an die Armenunterstützungskosten. Es stellt sich die Frage, ob die Steuerhoheit der Bürgergemeinde überhaupt noch gerechtfertigt werden kann oder ob sie nicht mit entsprechender Kompensation in nächster Zukunft beseitigt werden muss. Durch die neue Regelung im Unterstützungsgesetz wird die Ersatzpflicht der Bürgergemeinde noch mehr abnehmen. Wir sind deshalb der Meinung, dass dem Bündner Steuerdschungel die Ausmerzung der bürgergemeindlichen Steuerhoheitspflanze sicherlich nicht schlecht anstehen dürfte (19).

(17) Vgl. hinten § 20, II.

(18) Schlumpf/Dürer, 44 und dort zitierte BGE.

(19) Gl.M. Rechenberg, Streifzug, 539.

§ 9 Die Landeskirchen und die Kirchgemeinden

I Bestand und Aufgabenbereich

In Artikel 11 der Kantonsverfassung werden die römisch-katholische und die evangelisch-reformierte Landeskirche als öffentlich-rechtliche Religionsgenossenschaften anerkannt (1). Sie haben das Recht, sich selbst zu konstituieren, sofern sie die Vorschriften des kantonalen Öffentlichen Rechts und die Grundsätze der Bundesverfassung dabei beachten. Sie stellen somit, im Gegensatz zu privatrechtlich organisierten Religionsverbänden, autonome Öffentliche Körperschaften innerhalb der Schranken der staatlichen Rechtsordnung dar. Es gilt für sie das Staatskirchenrecht. Der Kanton behält sich jedoch die Oberaufsicht ausdrücklich vor (2).

Der zitierte Verfassungsartikel gibt auch den Kirchgemeinden, neben den Landeskirchen, das Recht zur Steuererhebung (3). Schon die Kantonsverfassung rechnet also mit einer Gliederung der Landeskirchen in konfessionelle Unterverbände, die Kirchgemeinden. Die kantonale evangelisch-reformierte Landeskirche stellt die Gesamtheit aller evangelischen Kirchgemeinden im Kanton dar. Die römisch-katholische Landeskirche ist eine, neben der katholischen Kirche

- (1) Art. 2 der Verfassung der evangelisch-reformierten Landeskirche Graubündens (in Kraft seit dem 1. Januar 1979) umschreibt die Rechtsform wie folgt: " Die evangelisch-reformierte Landeskirche ist eine öffentlich-rechtliche Körperschaft".
- (2) Art. 11 Abs. 4 KV; vgl. GRB betreffend die Neuregelung der Aufsicht über die Klosterverwaltungen, BR 410.100.
- (3) Art. 11 Abs. 7 KV (Investitur) und Abs. 5 KV (Steuerhoheit) wurden durch die Volksabstimmung vom 26. Oktober 1958 eingeführt. Vgl. Bot 1958 I ff., besonders 17 ff.; GRP 1958 77 und 116.

in Rom stehende Organisation, die ebenfalls in Kirchgemeinden unterteilt ist (4) (5).

Die Bestimmung von Artikel 11 der Kantonsverfassung ist gleichbedeutend mit der Anerkennung der beiden Landeskirchen sowie deren Unterverbänden, den Kirchgemeinden (6).

II Die kirchlichen Finanzen

Es gehört zu den Pflichten der Konfessionsangehörigen, an die Kostendeckung des kirchlichen Finanzhaushaltes beizutragen. Mit der Anerkennung der Bekenntnisse im öffentlichen Recht ist in der Regel die Uebertragung des Besteuerungsrechts seitens der Kantone verbunden. Diese Beitragserhebung mittels Steuern ist auch insofern zweckmässig, als sie die Freiheit und Unabhängigkeit der in kirchlichen Diensten Stehenden von irgendwelchen Geldgebern gewährleistet.

Kirchliche Steuern sind Abgaben, die mit staatlichem Verwaltungszwang eingezogen werden. Diesem besonderen Verpflichtungscharakter kann sich derjenige, dem dies mit der verfassungsmässig

(4) Rechenberg, Kirchensteuern, 9.

(5) Bis zum Erlass der Bundesverfassung vom 27. Mai 1874 wurde das Kirchenwesen zu den Aufgaben der Ortsgemeinde gezählt (vgl. Art. 28 der KV v. 1854). Dieser Regelung stand nun Art. 49 Abs. 6 BV entgegen. Niemand konnte mehr gezwungen werden für Kultuszwecke einer Religionsgemeinschaft, der er nicht angehörte, Steuern zu bezahlen. Die Ortsgemeinde durfte nicht mehr mit ihren Mitteln für das Kirchenwesen aufkommen. Eine Trennung der kirchlichen Obliegenheiten von den übrigen Gemeindeaufgaben wurde unumgänglich. Die in der Folge nötige Ausscheidung der beiden Vermögenskomplexe führte vielerorts zu Konflikten. Der KLR als Verwaltungsgericht wurde mehrmals beschäftigt, vgl. RP 5453 und 5454. Heute kann die vermögensrechtliche Trennung von Kirche und Staat als abgeschlossen angesehen werden.

(6) Vasella, 84.

garantierten Gewissensfreiheit als unvereinbar erscheint, durch Austritt aus der betreffenden Religionsgemeinschaft entziehen (7).

Die Kirchensteuern wurden früher meistens zur Tragung kirchlicher Baulasten und zur Besoldung der Amtsträger eingeführt. Aus diesen sogenannten Kultuszwecken ist heutzutage ein allgemeiner kirchlicher Zweck geworden (8), da sich die Aufgaben der Kirche geändert haben. Eine Umschreibung der kirchlichen Aufgaben aus der neuesten Zeit findet sich in Art. 3 der evangelisch-reformierten Kirchenverfassung: "Die Kirchgemeinde erfüllt ihre Aufgaben im Rahmen der landeskirchlichen Ordnung selbständig. Sie trägt die Verantwortung für die in ihr ausgeübten Dienste, vorallem für regelmässigen Gottesdienst, Unterricht, Seelsorge, Liebestätigkeit und das ihr anvertraute Kirchenvermögen. Sie wirkt an gesamtkirchlichen Aufgaben mit".

III Ihre Steuerhoheit

Die den anerkannten Religionsgenossenschaften Graubündens als Gesamtverbände sowie den Kirchgemeinden als deren Unterverbände zustehende Steuerhoheit basiert auf dem Territorialprinzip und der Mitgliedschaft (9). Bis zur Teilrevision der Kantonsverfassung von 1958 (10) wurde das Recht zur Steuererhebung aus dem in Artikel 11 festgelegten Grundsatz abgeleitet, dass die anerkannten Religionsgemeinschaften ihre inneren Verhältnisse selbst ordnen und ihr Ver-

- (7) Z.B. BGE 34 I 52. Der Austritt aus der Religionsgemeinschaft als ganzem, nicht bloss aus der betreffenden Kirchgemeinde, ist gefordert.
- (8) Bericht über die Synode 72, Sekretariat Synode 72 Bistum Chur, Bd. IX S. 29.
- (9) Vgl. vorn § 4, II.
- (10) Vgl. vorn N 3.

mögen selbst verwalten (11). Seit der erwähnten Partialrevision ist die Grundlage nun eindeutig: "Die beiden Landeskirchen und ihre Kirchgemeinden sind zur Erhebung von Steuern nach den für politische Gemeinden gültigen Grundsätzen befugt" (10).

Für die Kirchgemeinden gelten also die gleichen Grundsätze wie für die politische Gemeinde. Die Erhebung von Kultussteuern ist somit nur zulässig, wenn der Finanzbedarf nicht anderweitig gedeckt werden kann. In der Wahl der Steuerart sind die kirchlichen wie alle übrigen Selbstverwaltungskörper grundsätzlich frei (12).

Das Recht zur Besteuerung der juristischen Personen ist durch die Verfassung generell dem Kanton vorbehalten (13). Er erhebt gestützt auf diese Kompetenz seit 1958 gleichzeitig mit der Kantonssteuer, von den seiner Steuerpflicht unterliegenden juristischen Personen, einen 10%-igen Zuschlag zur Vermögens- und Ertragssteuer. Diese Erträge werden den beiden Landeskirchen im Verhältnis der Konfessionsangehörigkeit der Wohnbevölkerung, anhand der letzten eidgenössischen Volkszählung, zugewiesen.

(11) Vasella, 176.

(12) Falls jedoch ein Selbstverwaltungskörper nicht alle hauptsächlichsten Steuerfaktoren berücksichtigt, verletzt er den verfassungsmässigen Grundsatz der Steuergerechtigkeit. Eine billige Besteuerung verlangt namentlich ein Nebeneinander verschieden gearteter Steuern, die in einem eigentlichen Steuersystem zusammengefasst sein müssen. Auch ist auf die sozialen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinwesen angemessen Rücksicht zu nehmen. Im Hinblick auf gerechte Kultussteuern siehe u.a. RP 2303 ff., 4503; Rechenberg, Kirchensteuern, 64 ff.

(13) Allgemein gilt Art. 40 Abs. 5 Satz 3 KV.
Für Landeskirchen und Kirchgemeinden Art. 11 Abs. 6 KV.
Vgl. auch Art. 1 des Kultussteuergesetzes, AGS 58 159, BR 720.400, sowie speziell hinten § 21, I.

IV Die Anwendung der Steuerhoheit in der Praxis

Während die katholische Kirche bis jetzt von einer Steuererhebung im ganzen katholischen Landesteil absieht (14), bezieht die evangelische Landeskirche seit 1947 eine Zentralsteuer (15). Jeder evangelische Kantonseinwohner hat an die kantonale Kirchenkasse eine direkte Steuer zu bezahlen. Diese wird in Prozenten der zu entrichtenden kantonalen Vermögens- und Einkommenssteuer berechnet (16). Der Steuerfuss wird vom Evangelischen Grossen Rat festgesetzt (17). Diese von der evangelischen Landeskirche erhobene Zentralsteuer dient gemäss Artikel 40 der Kirchenverfassung nebst der eigenen Ausgabendeckung dem Finanzausgleich zwischen den Kirchgemeinden.

Die Kirchgemeinden stützen sich regelmässig auf das Steuerregister des Kantons oder der politischen Gemeinden und verzichten auf eine eigene Veranlagung (18). Die Kirchensteuern werden in

- (14) Bei der katholischen Landeskirche ist die Steuererhebung dadurch erschwert, dass die Kantons Grenzen nicht mit der Diözeseneinteilung übereinstimmen. In diesem Zusammenhang entschied das Bundesgericht in 69 I 231, dass die Kirchensteuerhoheit nicht dem Kanton, der die Gebietshoheit besitzt, zusteht, sondern demjenigen Kanton, der die Kirchenhoheit ausübt. Vgl. zu den Harmonisierungsbestrebungen, Bericht über die Synode 72, (Zit. vorn N 8).
- (15) Bis dahin zahlte jede evangelische Kirchgemeinde, gemäss Art. IV des Gesetzes über Gründung und Unterhalt einer evangelischen Kirchenkasse vom 23.4.22, 40 Rappen pro Glaubensangehörigen an die Zentralkasse.
- (16) Am 1.1.1949 betrug diese Steuer 3 1/2% des Kantonssteuerbetrags; am 1.1.1969 betrug sie 5% des Kantonssteuerbetrags; am 1.1.1976 erfolgte wieder eine Reduktion auf 3%.
- (17) Art. 27 der evangelisch-reformierten Kirchenverfassung.
- (18) Als Massstab ist allgemein die kantonale Steuer geeigneter, weil so die Kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit der Steuerhoheit einer anderen politischen Gemeinde unterliegenden Werte miteinbezogen werden können.
Z.B. wird ein auswärts gelegenes Grundstück, das einem Mitglied der Kirchgemeinde gehört, am Wohnsitz in der Gemeindesteuerveranlagung nicht erfasst, wohl aber in der kantonalen Veranlagung.

Prozenten der vom Pflichtigen zu bezahlenden Kantons- oder Gemeindesteuern (19) bzw. in Form von Zuschlägen zu diesen erhoben (20).

Der Einfachheit halber übertragen die meisten Kirchgemeinden den Einzug der Kirchensteuer (in Verbindung mit dem Inkasso von Gemeinde- und Staatssteuer) der politischen Gemeinde des gleichen Ortes. In diesem Falle ist die Steuerbehörde dieser Gemeinde auch für die Erstellung der Steuerregister und die Berechnung der Kirchensteuerbeträge zuständig (21).

- (19) Vgl. z.B. Art. 4 des StG der römisch-katholischen Kirchgemeinde Chur, der die Erhebung der Kirchensteuern in Prozenten der Kantonssteuer vorschreibt.
- (20) 1959 betrug der durchschnittliche Steuerfuss der Bündner Kirchgemeinden ca. 24% der Kantonssteuer. In den letzten Jahren konnten viele Kirchgemeinden den Ansatz ihrer Steuern senken. Gegenwärtig zahlen die Angehörigen beider Konfessionen in Chur gleichviele Kantonssteuerprocente an ihre Kirchen:
- | | |
|---|---------|
| - für die Evangelische Landeskirche | : 3% |
| - für die Evangelische Kirchgemeinde Chur | : 10% |
| - für die Katholische Landeskirche | : keine |
| - für die Katholische Kirchgemeinde Chur | : 13% |
- (21) In Chur werden die Kirchensteuern beider Konfessionen durch die städtische Steuerbehörde eingezogen.

§ 10 Die Gemeindefraktionen

I Ihre Rechtsnatur

Viele politische bündnerische Gemeinden bestehen aus mehreren geographisch selbständigen, geschlossenen Dorfsiedlungen. Der Grund für diese "Fraktionen" bildet die Verweigerung der Anerkennung früher mehr oder weniger selbständiger Nachbarschaften als Selbstverwaltungskörper, anlässlich der Neueinteilung des Kantons im Jahre 1878 (1). Es wurde damit der Gefahr einer weiteren Zersplitterung der Gemeindeverbände, welche noch aus mehreren Dorfschaften bestanden, entgegengewirkt. Gegen die neue Aufteilung der politischen Gemeinden in kaum mehr lebensfähige Zwerggebilde, haben denn auch die kantonalen Rekursbehörden stets angekämpft (2).

Im neuen Gemeindegesetz kommt dieser Gedanke wieder zum Ausdruck. In den Artikeln 70-76 werden die Fraktionen in engen Zusammenhang mit der Eingemeindung gebracht (3). Gegenüber den früheren Vorlagen (4) erhält nun die Rechtsstellung der Fraktion eine wesentliche Aufwertung. Neben der Fraktion als blossem Verwaltungsorgan der Gemeinde oder als öffentlich-rechtlicher Genossenschaft (5), besteht nun die Möglichkeit, Fraktionen als selbständige Gebietskörperschaften zu konstituieren (6).

Die Zulassung der verstärkten Rechtsstellung der Fraktionen erfolgte in der Absicht die Eingemeindung zu fördern (7). Bedenken

- (1) Vgl. Verzeichnis der politischen Gemeinden im Kanton Graubünden vom Jahre 1878, AS GR Ersatzband II 67 f.
- (2) Z.B. RP 5856, 5877, 6147, 6439.
- (3) Artikel 75 GG: "Die Bildung neuer Fraktionen als Gebietskörperschaften ist nur bei Eingemeindungen zulässig".
- (4) Vgl. GGE 1943 und 1965.
- (5) Art. 71 Abs. 1 GG, resp. Art. 71 Abs. 2.
- (6) Art. 71 Abs. 3 GG.
- (7) Bot 1973/74 135.

von Gemeindegewohnern gegen einen notwendigen Zusammenschluss dürften sich oft auf die Sorge gründen, dass die gegenwärtigen Gemeinden, sofern sie nicht das Zentrum des künftigen Gemeinwesens bilden, vernachlässigt werden und zur Bedeutungslosigkeit herabsinken. Die bisherigen Gemeinden werden vielfach nicht gewillt sein, auf die bestehenden Kompetenzen nach der Eingemeindung zu verzichten. Eine Lösungsmöglichkeit besteht nun darin, die engeren örtlichen Gemeinschaften als Fraktionen mit selbständigen Entscheidungs- und Verwaltungsbefugnissen zu konstituieren. Dadurch können die Interessen der Einwohner und ihre Anteilnahme an den Belangen der Ortschaft gefördert und die echte Demokratie erhalten werden.

Erhalten die Fraktionen den Status von Gebietskörperschaften, so hat die Gesetzgebung der Gesamtgemeinde die übertragenen oder überlassenen Fraktionsaufgaben, die Gebietsabgrenzung, die Art und Weise der Vermögensverwaltung und die Erhebung von Gebühren, Beiträgen und Steuern zu regeln (8). Zudem bedürfen alle Reglemente der Fraktion zu ihrer Gültigkeit der Zustimmung des Gemeindevorstandes (9).

Den Fraktionen steht also das Recht zu, unter Gemeindeaufsicht bestimmte Aufgaben selbständig zu erfüllen. Steht ihnen in einem oder mehreren Gebieten eine relativ erhebliche Entscheidungsbefugnis zu, so sind sie autonom. Ihre Normen finden auf alle sich im Fraktionsbereich befindlichen Personen Anwendung. Es handelt sich bei den Fraktionen, die als selbständige Gebietskörperschaften konstituiert sind, um Selbstverwaltungskörper auf territorial-personeller Grundlage mit speziellem Zweck (10).

(8) Art. 73 GG.

(9) Art. 74 GG.

(10) Vgl. das Pflichtenheft der Fraktionsgemeinden der Landschaft Davos bei Vincenz, 262 f.; Trepp, 253.

Ein Beispiel für selbständige Gebietskörperschaften bietet die Landschaft Davos mit den Fraktionen: Dorf, Platz, Frauenkirch, Glaris und Monstein (11). Diese Gliederung einer Gesamtgemeinde wurde nicht erst durch das Gemeindegesetz möglich, sondern vom kantonalen Gesetzgeber schon seit jeher anerkannt, solange eine zweckmässige Aufgabenerfüllung gewährleistet war (12). Die Möglichkeit der Ausgestaltung von Fraktionen als Selbstverwaltungskörper ist heute nicht mehr bestritten (13).

II Ihre Steuerhoheit

Ob die Gemeinde kraft ihrer eigenen Autonomie den untergeordneten Fraktionen die Steuerhoheit übertragen darf, stand nicht eindeutig fest (14). Dank des Gemeindegesetzes ist diese Kompetenz nun klar zu bejahen. Mit der Uebertragung von öffentlichen Pflichten kann die "Muttergemeinde" ihren Fraktionen zur Deckung des damit verbundenen Finanzbedarfs das Recht zur Steuererhebung delegieren (15).

(11) Art. 1 der Verfassung für die Landschaft Davos vom 30. März 1919.

(12) GRP 1973/74 223.

(13) Bis zum Entscheid RP 6445 im Jahre 1956 wurde die Selbständigkeit von Fraktionen innerhalb einer Gemeinde vom Kleinen wie vom Grossen Rat nicht anerkannt. Vgl. hiez u Liver, Rechtsgeschichte der Landschaft Rheinwald, Diss. Bern 1931, 189 f. Für den Selbstverwaltungskörperstatus: Trepp, 255 f.; Vincenz, 257 ff.; Raschein, 35 f.; Olgiati, 90 ff.; Althaus, Die Unterabteilungen der Gemeinden im schweizerischen Recht, Diss. Bern 1949, 51.

(14) Lardelli, 177.

(15) Lardelli, 176; Trepp, 254; Vincenz, 263; ferner Art. 12 Abs. 2 StG Landschaft Davos.

2. Teil: Das Doppelbesteuerungsverbot

§ 11 Das Problem der Doppelbesteuerung

Wie dargelegt, ist die Steuerhoheit ein Ausfluss der Gebiets-
hoheit (1). Der Wirtschaftsverkehr unserer Zeit bringt es mit sich,
dass immer mehr Steuerpflichtige den Hoheitsbereich ihres Gemein-
wesens verlassen, häufig um zur Arbeit zu gehen, und sich so in
die Hoheit eines andern Gemeinwesens begeben. Dies kann zu einer
mehrfachen Belastung führen, da ja grundsätzlich jeder hiezu be-
rechtigte Selbstverwaltungskörper die sachlichen und örtlichen
Voraussetzungen seiner Steuerhoheit selbst festlegt. Es entstehen
namentlich Ueberschneidungen, falls Steuerhoheit und Steuerpflicht
unter anderen Gesichtspunkten festgelegt werden (2).

Die objektive Steuerpflicht kann auf alle sich innerhalb
der Gebietshoheit abspielenden wirtschaftlichen Erscheinungen,
wie Grundstücke, Geschäftsbetriebe etc., ausgedehnt werden (3).
Die subjektive Steuerpflicht kann sich sowohl auf Personen er-
strecken, die dem Gemeinwesen durch Bürgerrecht, Wohnsitz oder
Aufenthalt persönlich zugehörig sind, als auch auf solche, die
- bei Wohnsitz in einem anderen Gemeinwesen - nur wirtschaftlich
zugehörig sind (4).

Soweit nun in einem Gemeinwesen die steuerbaren Objekte
nur Personen zustehen, die zugleich persönlich zugehörig sind, deckt

(1) Vgl. vorn § 5.

(2) Blumenstein, System, 72.

(3) Zuppinger, 13; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 25.

(4) Vgl. zur Anknüpfung an die persönliche oder die wirtschaftliche
Zugehörigkeit hinten § 15, II, A.

sich die wirtschaftliche Zugehörigkeit mit der persönlichen. Es ist dann Sache des Steuersystems, ein angemessenes Verhältnis zwischen Vermögen und Einkommen der ansässigen Personen und/oder den einzelnen Vermögensobjekten und Einkünften zu schaffen.

In der Praxis beschränken sich jedoch die Wirtschaftsbeziehungen kaum auf ein einziges Gemeinwesen. Viele Steuersubjekte besitzen eine mehrfache Zugehörigkeit, indem sie ausserhalb ihres Wohnsitzes Grundstücke, Geschäftsbetriebe, Geschäftsbeteiligungen besitzen oder einer Erwerbstätigkeit nachgehen. Sie können in der Folge von allen beteiligten Gemeinwesen als steuerrechtlich zugehörig angesehen werden: sei es aufgrund persönlicher (z.B. Wohnsitz) oder wirtschaftlicher (z.B. Geschäftsbeteiligung) Zugehörigkeit. Damit unterstehen diese Personen potentiell mehreren Steuerhoheiten (5) (6).

(5) Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 26.

(6) Beispiel: Die Gemeinde A erhebt von ihren Einwohnern (kraft persönlicher Zugehörigkeit) eine Einkommenssteuer. Die Gemeinde B erhebt eine Objektsteuer auf dem Arbeitseinkommen. Die in A wohnhafte und in B arbeitende Person wird für ihren Lohn somit doppelt besteuert, vgl. BGE 63 I 147, Basler Arbeitsrappen.

§ 12 Der Begriff der Doppelbesteuerung

I Vorbemerkung

Den Ausgangspunkt zum Problem der Doppelbesteuerung gibt uns die geltende Bundesverfassung. Artikel 46 Absatz 2 bestimmt, dass "die Bundesgesetzgebung ... gegen die Doppelbesteuerung die erforderlichen Massnahmen treffen wird". Dieses im Jahre 1874, im Hinblick auf eine mögliche Beeinträchtigung der Freizügigkeit von Kanton zu Kanton durch allfällige steuerrechtliche Vorschriften vorgesehene Bundesgesetz wurde jedoch nie erlassen (1).

Eine weitere Verfassungsbestimmung, nämlich Artikel 113 Ziffer 2 und 3, beschlägt das Verfahren. Die Beurteilung von Doppelbesteuerungsbeschwerden wird der staatsrechtlichen Kammer des Bundesgerichtes zugeteilt. In Ausführung dieses Auftrages schuf sie in ihren Entscheiden eigene Richtlinien, die sich zu einem feingliedrigen System auswuchsen, und sie wurde so in einem gewissen Sinne zu dem Gesetzgeber, der in Artikel 46 Absatz 2 der Bundesverfassung angesprochen wird (2). Die in den Einzelfällen in einer reichen Spruchpraxis gefundenen individuellen Normen lassen bestimmte Grundsätze ableiten und kommen zusammen-

(1) Vgl. zur Entstehungsgeschichte von Artikel 46 Absatz 2 Bundesverfassung Zäch, 17 ff.; Blumenstein, Gutachten, 37 ff.; derselbe, System, 76 f. und dort zitierte Literatur.

(2) Schlumpf/Dürr, 15; Blumenstein, System, 77; derselbe, Steuerrecht, Bd. I 131 ff.

gefasst und geordnet einem klaren, fast lückenlosen Gesetz gegen die Doppelbesteuerung gleich (3) (4).

Das Bundesgericht hat im Laufe seiner Praxis den Doppelbesteuerungstatbestand auf zwei Arten umschrieben. Zuerst legte es seinen Urteilen eine auf mehreren Identitätsmerkmalen basierende Begriffsumschreibung konstruktiver Ausprägung zugrunde (nachstehend II). Später ging es dazu über, nur noch einzelnen Merkmalen Bedeutung zuzumessen und von Fall zu Fall, also kasuistisch zu entscheiden (nachstehend III).

- (3) Schlumpf/Dürr, 15, geben diesem "gesetzlosen Zustand" den Vorzug. Vgl. ferner Burckhardt, 409 ff.; Blumenstein, Steuerrecht, Band I 131; derselbe, System, 76 ff.
- (4) Blumenstein, System 96, erachtet (unter Berufung auf BGE 49 I 267 und 71 I 335) die aufgestellten Kollisionsnormen, infolge ihrer Begründung in Art. 46 Abs. 2 BV, als "für das kantonale Steuerrecht in gleicher Weise verbindlich wie eine Verfassungsnorm".

Das Bundesgericht schafft also Normen, die, obwohl primär für den Einzelfall bestimmt und an eine beschränkte Anzahl von Adressaten gerichtet, den Charakter von generellen Normen (auf Verfassungsstufe) annehmen. Gl.M. sind Schneebeli, 19 und Zäch, 163 f.

Eine andere Meinung vertreten Fleiner/Giacometti, 169:

"Das Doppelbesteuerungsrecht des Bundes ist für die Kantone nicht in gleicher Weise verbindlich wie eine gesetzte Norm der Verfassungs-, Gesetzes- oder Verordnungsstufe, da richterliche Präjudizien grundsätzlich formell nicht bindend sind. Der Kanton riskiert aber bei Missachtung dieser Judikatur durch das Bundesgericht desavouiert zu werden, indem dieses dann auf Beschwerde hin die diesbezüglichen kantonalen Hoheitsakte kassieren kann". Mögen über die Rechtsnatur der bundesgerichtlichen Kollisionsnormen auch verschiedene Meinungen bestehen, unbestritten ist, dass der Gerichtsgebrauch eine grössere Verwirklichungschance hat als das Gesetz: "Die Kraft des Gerichtsgebrauchs ist eine andere als die des Gesetzes; sie ist geringer und sie ist grösser. Geringer, weil der Gerichtsgebrauch den Richter nicht bindet, grösser, weil die Kraft des Gesetzes selbst, seine Wirksamkeit und seine Bedeutung davon abhängt, ob und wie es angewendet wird; denn nach der behördlichen Praxis, nicht unmittelbar nach dem Gesetz und nicht nach den Meinungen der Schriftsteller richtet die Bevölkerung ihr Verhalten ein". Ehrenzweig A., System des österreichischen allgemeinen Privatrechts, 2. Aufl. Wien 1951, § 12, S. 62.

II Die konstruktive Begriffsumschreibung

Wie gesagt, versuchte das Bundesgericht anfänglich das Doppelbesteuerungsverbot mit einer allgemeinen Begriffsumschreibung zu erfassen: "Doppelbesteuerung liegt vor, wenn die nämliche Person für die gleichen Objekte und für die gleiche Zeit durch die Steuergesetze zweier Kantone der nämlichen Steuer unterworfen wird (5) (6)". In dieser Definition sind die Identitätsmerkmale des Steuersubjekts, der Gleichartigkeit der Steuer, des Steuerobjektes und der Gleichzeitigkeit der Steuer enthalten. Es stellt sich nun die Frage, ob alle diese oder nur bestimmte Merkmale identisch sein müssen, um von Doppelbesteuerung sprechen zu können.

A Subjektsidentität

Die Subjektsidentität war längere Zeit umstritten (7), und die Ausnahmen wurden in der Folge immer zahlreicher. So hat das Bundesgericht trotz Verschiedenheit der Steuersubjekte entschieden, dass das Nutzniessungsvermögen nur beim Nutzniesser (8), das Entgelt für Arbeitsleistung eines Gesellschafters einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft nur am Wohnsitz (nicht auch als Geschäftsgewinn) (9) oder das Stiftungsvermögen nicht zugleich bei der Stiftung und beim Stifter besteuert werden darf (10). Die Subjektsidentität ist somit keine allgemeine und unbedingte Voraussetzung mehr; eine Doppelbesteuerung kann gegeben sein, obwohl zwei verschiedene Subjekte betroffen sind (11).

(5) BGE 1 51, 6 178, 18 434, 20 716, 46 I 46, 97 I 241, 99 Ia 234 Erw. 2.

(6) Vgl. auch die Definitionsversuche von Höhn, Steuerrecht, 362 und von Studer, Doppelbesteuerungspraxis, 34 f.

(7) Escher, 44, glaubt auch heute noch (1974) sei die Subjektsidentität umstritten. Dem ist nicht beizupflichten.

(8) BGE 30 I 286.

(9) BGE 48 I 174.

(10) BGE 76 I 112.

(11) Locher, § 1, II A, Nr. 13.

B Gleichartigkeit der Steuer

Völlige Gleichartigkeit der Steuer ist nicht erforderlich. Der Tatbestand muss von den beteiligten Steuerhoheiten nur mit einer ähnlichen Steuer belegt werden. Somit liegt eine Doppelbesteuerung vor, wenn zwei Steuern wirtschaftlich dieselbe Berechnungsgrundlage erfassen, gleichgültig wie sie rechtlich ausgestaltet sind (12). Es muss sich aber um zwei ordentliche Steuern handeln; kollidiert eine ordentliche Steuer mit einer untergeordneten Gemengsteuer liegt keine Doppelbesteuerung vor (13). Unzulässig ist dagegen die gleichzeitige Erhebung der Einkommens- und der Grundstückgewinnsteuer, der Einkommens- und der Schenkungssteuer oder der Nachlass- und der Einkommenssteuer. Der verschiedenen Ausgestaltung der kantonalen und kommunalen Steuersysteme wegen ist das Merkmal der Gleichartigkeit der Steuer nur beschränkt anwendbar. Da es aber nicht von der Ausgestaltung der Steuersysteme abhängen darf, ob eine Doppelbesteuerung vorliegt, drängte sich eine wirtschaftliche Fassung des Begriffs der Objektsidentität auf.

C Objektsidentität

Die Objektsidentität gilt auch nach der neusten Rechtsprechung als Wesensmerkmal der Doppelbesteuerung (14). Sie wird vom Bundesgericht in einem wirtschaftlichen Sinn und nicht streng formell-technisch als Grundlage der Bemessung verstanden. Das Steuerobjekt ist die "Vermögensquelle, d.h. derjenige Fonds von Gütern, aus dem die Steuer entrichtet wird" (15).

(12) Vgl. BGE 99 Ia 232; Schlumpf/Dürr, 21 f.

(13) Bsp.: Kurtaxe oder Haushaltungssteuer, vgl. Schlumpf/Dürr, 38; BGE 93 I 24 Erw. 5 und 100 Ia 71 Erw. 3.

(14) BGE 98 Ia 89 Erw. 2 und 99 Ia 234 Erw. 2.

(15) BGE 30 I 286 Erw. 3.

Das Steuerobjekt, also derjenige Tatbestand, an den die Besteuerung anknüpft, wurde als entscheidendes Merkmal angewandt: bei der gleichzeitigen Besteuerung des Wertes einer Liegenschaft, berechnet aus dem Durchschnittsertrag, und dem Ertrag dieser Liegenschaft (16); oder anlässlich der gleichzeitigen Erhebung einer Steuer vom Ertrag des Nutzniessungsvermögens am Wohnsitz des Nutzniessers und einer Vermögenssteuer des Nutzniessungsvermögens, bei welcher der Ertrag am Wohnsitz des Eigentümers in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurde (17).

D Gleichzeitigkeit der Steuer

Als eine weitere Ausgestaltung der Objektsidentität ist die Gleichzeitigkeit der Steuererhebung anzuschliessen. Doppelbesteuerung liegt namentlich auch dann vor, wenn zwei Steuern periodisch sind und für die gleiche Steuerperiode (Steuerjahr) erhoben werden (18). Wird am Steuerort der persönlichen Zugehörigkeit und an jenem der wirtschaftlichen Zugehörigkeit die zeitliche Bemessung verschieden geordnet, muss auf die Bemessungsperiode abgestellt werden (19).

(16) BGE 41 I 181, 46 I 238.

(17) BGE 30 I 286 Erw. 3.

(18) Schlumpf/Dürr, 22.

(19) Z.B. Postnumerandobesteuerung bzw. Praenumerandobesteuerung mit Postnumerandobemessung, vgl. BGE 97 I 36.

E Zusammenfassung

Die konstruktive Begriffsbestimmung ist nicht durchwegs geeignet, dem Rechtsgedanken des Doppelbesteuerungsverbotes zum Durchbruch zu verhelfen. Das Zurückgreifen auf einzelne Elemente dieser Methode oder das Heranziehen bei der Auslegung von Kollisionsnormen (nachstehend III) ist sicher noch sinnvoll (20). Eine umfassende Bedeutung kann ihr jedoch auch deshalb nicht mehr zukommen, weil sie sich in der Umschreibung des Tatbestandes der effektiven Doppelbesteuerung erschöpft (21) und somit auf den Aspekt der virtuellen Doppelbesteuerung nicht anwendbar ist (22).

(20) Schlumpf/Dürr, 23; Escher, 43, geht noch weiter und räumt der konstruktiven Umschreibung den Stellenwert einer "unerlässlichen Generalklausel, welche die Lücken schliessen soll, die zwangsweise bei einem fallweisen Vorgehen entstehen", ein.

(21) Locher, § 1, II A, Nr. 16; Escher, 44.

(22) Vgl. zur virtuellen Doppelbesteuerung § 13, IV.

III Die Kollisionsnormen des Bundesgerichts

Dem Umstand, dass die Fälle der Doppelbesteuerung ausserordentlich verschieden gelagert sind, kann ein allgemeiner Begriff, der alle Tatbestände erfasst, nicht mehr gerecht werden. Aus der Konkurrenz mehrerer Steuerhoheiten können im Einzelfall immer wieder neue, unerwartete Probleme entstehen.

Dieser nicht zuletzt durch die Komplexität des Wirtschaftsablaufs bedingten Verhältnisse wegen, entwickelte das Bundesgericht eigentliche Kollisionsnormen. Es stellte abschliessend fest, in welcher tatsächlichen und rechtlichen Beziehung ein Kanton zum Steuerpflichtigen stehen muss, um jenem eine bestimmte Steuer auferlegen zu können. Sind die Voraussetzungen im Einzelfall erfüllt, so ist der betreffende Kanton interkantonal zur Steuererhebung befugt. Fehlen die Voraussetzungen, so liegt eine verbotene Doppelbesteuerung vor (23).

Diese Lösung erscheint einfach. Es muss denn auch "bei der Abgrenzung der Steuerhoheiten neben grundsätzlichen Erwägungen in erheblichem Umfange auch darauf Bedacht genommen werden, dass die aufzustellenden Regeln im Interesse der Rechtssicherheit leicht und einfach zu handhaben sind" (24).

(23) Blumenstein, System 78; Locher, § 1, II B, Nr. 1; Reimann/Zuppinger/Schärer, I 36 N 58.

(24) Locher, § 1, II B, Nr. 3.

Die Kollisionsnormen bilden für die Kantone überstaatliches Recht (25). Sie bestimmen, welcher Hoheitsträger bei Kollisionen zweier oder mehrerer Steuersysteme zur Besteuerung berechtigt ist (26). Die geltenden Kollisionsnormen beziehen sich nicht auf das Vermögen oder Einkommen als Einheit, sondern auf einzelne Bestandteile davon. Für jeden von diesen Teilen ist festzulegen, in welchem Gemeinwesen er steuerbar ist (27).

Die Kollisionsnormen schaffen jedoch keine selbständigen Steueransprüche der beteiligten Kantone, sondern sie grenzen nur die Steuerhoheiten ab, soweit es zur Vermeidung der Doppelbesteuerung unerlässlich erscheint (28). Sie besitzen somit einen rein negativen Charakter. Die materielle Grundlage für die Steuererhebung muss das kantonale Recht selbst schaffen.

Es ist also grundsätzlich zwischen dem kantonalen materiellen Steuerrecht und den Kollisionsnormen zu unterscheiden. Ein Kanton kann aber die Kollisionsnormen in sein materielles Steuerrecht überführen und so eine "enge Verbindung" zum Kollisionsrecht schaffen (29). Das Kollisionsrecht des Bundes wird damit zum materiellen Recht des Kantons, die ursprünglich negative Funktion wird zu einer positiven.

- (25) Eine ähnliche Funktion können interkantonale Vereinbarungen zur Beschränkung der kantonalen Steuerhoheiten erreichen. Die Kollisionsnormen des Bundesgerichts können jedoch durch die Kantone nicht aufgehoben werden. (Vgl. Schlumpf/Dürr, 27 und dort zitierte BGE.
- (26) Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 84.
- (27) Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 85.
- (28) Locher, § 1, III A, 1 Nr. 14 und § 1, II B, Nr. 5; BGE 80 I 6 E 3.
- (29) Reimann/Zuppinger/Schärerrer, I 36 N 59 und I 87 N 1. Auch im kantonalen StGE (1976) wurde in den Art. 10 und 100 die Uebernahme der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis avisiert. Auf interkommunaler Ebene wurde im GGE von 1943, in den Artikeln 85 - 92, ein analoger Versuch gestartet; vgl. Bot 1943 67.

Für den Steuerpflichtigen bleibt im interkantonalen Recht der Umfang des Doppelbesteuerungsverbots trotz dieser Uebernahme unverändert. Er darf von keinem Kanton, dem gemäss Kollisionsrecht die Steuerberechtigung nicht zusteht, zur Besteuerung herangezogen werden. Besteht eine Berechtigung mehrerer Kantone, so darf die Geltendmachung ihrer Steueransprüche nicht "zu einer dem Umfang nach stärkeren Gesamtbelastung führen als sich ergäbe, sofern das betreffende Steuersubjekt unter sachlich gleichen Verhältnissen nur in einem der beteiligten Kantone steuerpflichtig wäre" (30). Keine Doppelbesteuerung liegt jedoch vor, wenn eine gesamthaft stärkere Belastung auf die Steuersysteme der berechtigten Kantone zurückzuführen ist (31).

(30) BGE 39 I 575 E 2.

(31) Schlumpf/Dürr, 24.

IV Die virtuelle Doppelbesteuerung

Die Kollisionsnormen des Bundesgerichts bezeichnen die Besteuerungskompetenz des einzelnen Kantons in absoluter Weise (32). Die getroffene Abgrenzung der Steuerhoheit greift Platz, gleichgültig ob tatsächlich eine Doppelbesteuerung vorliegt oder nicht. Der Steuerpflichtige ist nicht erst bei einer Ueberschneidung der Steueransprüche geschützt, sondern schon beim Uebergriff eines beteiligten Kantons in die Steuerhoheit des nach bundesgerichtlichen Normen besser berechtigten Kantons (33).

Erfasst der zur Besteuerung ermächtigte Kanton ein Objekt gemäss internem Recht nicht, so führt die Besteuerung dieses Objekts durch den nicht berechtigten Kanton zu keiner effektiven Doppelbesteuerung (34). Es liegt jedoch eine solche virtueller Art vor, die ebenfalls gegen Artikel 46 Absatz 2 der Bundesverfassung verstösst (35).

Begründet wird dieses Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung mit der Souveränität der im Bundesstaat vereinigten Kantone. Der einzelne Kanton geniesst keine unbegrenzte Souveränität, sondern er wird durch das Recht des Bundes und der übrigen Kantone beschränkt (36).

(32) Blumenstein, System, 96; Bretschger, 25; Schlumpf/Dürr, 27.

(33) ASA, 39 177, 37 526, 32 521; BGE 91 I 474 f.

(34) Schlumpf/Dürr, 27; Blumenstein, System, 79; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 33; Escher, 45.

(35) BGE 69 I 233, 71 I 154, 72 I 6, 74 I 36, 91 I 474 etc.; Höhn, Steuerrecht, 362.

(36) Fleiner/Giacometti, 42; Burckhardt, 21.

Aus diesem Grundsatz folgt, dass kein Kanton von seiner Souveränität einen Gebrauch machen darf, wodurch in die Hoheitsrechte eines anderen Kantons eingegriffen wird (37). In Ausführung dieser staatsrechtlichen Maxime stellt das Bundesgericht abschliessende materielle Grundsätze darüber auf, inwieweit in interkantonalen Verhältnissen die Steuerhoheit eines Kantons reicht. Auch im Falle der Einigung zweier Kantone über die Abgrenzung ihrer Steuerhoheit kann der Steuerpflichtige eine Doppelbesteuerungsbeschwerde führen, sofern ihn die Abmachung beeinträchtigt (38).

Die Aufgabe des interkantonalen Kollisionsrechts ist die Abgrenzung der Steuerhoheit der beteiligten Kantone im Einzelfall. Ein solcher Einzelfall liegt vor, wenn ein steuerrechtlich erheblicher Sachverhalt Beziehungen zu mehreren Kantonen aufweist und anlässlich einer Besteuerung der bundesgerichtlichen Praxis zuwider gehandelt wird. Das Bundesgericht hat den Begriff der virtuellen Doppelbesteuerung denn auch in neuerer Zeit als "Verletzung der interkantonalen Kollisionsnormen" umschrieben (39). Diese Umschreibung ist sehr einfach, aber sie sagt ebenso wenig aus (40). Die Natur der Kollisionsnormen wird uns klar, wenn wir auf das Rechtsgebiet, dem sie entstammen, zurückgreifen.

(37) Locher, § 1, III B, Nr. 1.

(38) BGE 91 I 281.

(39) Locher, § 1, II B, Nr. 6.

(40) Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 33.

V Internationales Privatrecht und Doppelbesteuerungsrecht

Die Anlehnung des Doppelbesteuerungsrechts an das internationale Privatrecht kommt nicht von ungefähr. Beim Aufbau des Doppelbesteuerungssystems durch die Judikative ist es naheliegend, dass sich die Richter, die mit Fragen aus allen Rechtsgebieten zu tun haben, ihr umfangreiches Erkenntnisspektrum bei dieser verwandten Problemstellung zu Nutze machen. Unverkennbarermassen sind denn auch die Kollisionsnormen des Privatrechts analog herangezogen worden (41). Hierbei spielt jedoch das internationalprivatrechtliche Problem der Qualifikation für interkantonale und interkommunale Verhältnisse eine untergeordnete Rolle (42). Von Bedeutung hingegen ist auch im Doppelbesteuerungsrecht auf kantonaler und kommunaler Stufe die Anknüpfung. Liegt ein steuerrechtlich relevanter Sachverhalt mit interkantonalen oder interkommunalen Beziehungen vor, müssen die Anknüpfungspunkte gesucht werden, denn anhand dieser bestimmt sich, welches Gemeinwesen sein Steuerrecht zur Anwendung bringen darf (43). Im Internationalen Privatrecht wird das analoge Ziel - im international gelagerten Fall ist das anwendbare Privatrecht, das dann mit seinen Sachnormen zum Zuge kommt, zu bestimmen - mittels der Lokalisierung am Ort mit dem engsten funktionellen Zusammenhang erreicht (44).

(41) Studer, Fortentwicklung, 82 ff.

(42) Vgl. zum Problem der Qualifikation oder Auslegung: Studer, Methode, 553; derselbe, Fortentwicklung, 87; derselbe, Doppelbesteuerungspraxis, 65 ff. (Der Vergleich zwischen dem interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht und dem Internationalen Privatrecht durchzieht wie ein roter Faden die Publikationen von Studer); Escher, 74 ff.; Keller, Einführung in die Eigenart des Internationalen Privatrechts, Zürich 1973, 12 ff.

(43) Escher, 47, beschreibt die Anknüpfung treffend als: "Der passendste Haken und der beste Ort um ein Bild aufzuhängen".

(44) Schnitzer, Handbuch des Internationalen Privatrechts, 4. Aufl., Basel 1957/1958, 37; Vischer, Methodologische Fragen bei der objektiven Anknüpfung im internationalen Privatrecht, SJIR 1957 47.

Der charakteristische Inhalt eines Sachverhaltes ist also für dessen Zuordnung ausschlaggebend. Aehnlich verhält es sich im Steuerrecht (45). Deshalb hat das Bundesgericht bei der Lösung interkantonaler Doppelbesteuerungskonflikte die international-privatrechtlichen Methoden grundsätzlich übernommen (46). Es muss nach dem Wesen des tatsächlichen und wirtschaftlichen Sachverhalt der Schwerpunkte des Rechtsverhältnisses gesucht werden (47).

(45) Schnitzer, a.a.O., 49.

(46) Studer, Fortentwicklung, 82.

(47) Vgl. zum Problem der Anknüpfung § 15.

VI Die erlaubte Doppelbelastung

Doppelbesteuerung liegt nur vor, wenn die besteuernenden Hoheitsträger voneinander unabhängig sind (48). Ist eine mehrfache Besteuerung auf die staatliche Organisation zurückzuführen, bei welcher mehreren einander untergeordneten Gemeinwesen das Steuererhebungsrecht zusteht, liegt kein Doppelbesteuerungstatbestand vor (49). Das gleiche Steuersubstrat muss für die Bedürfnisdeckung aller mit öffentlichen Aufgaben betrauten Hoheitsträger herangezogen werden können. Diese steuerrechtliche Ueberlagerungen sind eine Konsequenz unserer föderalistischen Staatsstruktur; ihre Abgrenzung ist eine politische Entscheidung.

Umstritten ist dagegen die wirtschaftliche Doppelbesteuerung (50). Sie ist gegeben, wenn das gleiche Steuersubstrat zweimal auf der gleichen Stufe besteuert wird (51). So besitzt die in der Schweiz übliche Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne beim Unternehmen und beim Aktionär gleichermassen internationalen Seltenheitswert (52).

- (48) Voneinander unabhängig sind z.B. zwei auf gleicher Stufe stehende Gemeinden oder der Kanton A und eine Gemeinde des Kantons B.
- (49) Locher, § 2, III A, Nr. 2; Bretschger, 22; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 31.
- (50) Herold, StR 22 4, spricht von überlagerter Besteuerung. Daneben werden die Begriffe "wirtschaftliche Doppelbesteuerung", "wirtschaftliche Doppelbelastung" und "Doppelbelastung" gleichbedeutend verwendet.
- (51) Locher, § 1, II C, Nr. 1-6 und § 2, III B, Nr. 7; Schlumpf/Dürr, 18; Reinmann/Zuppinger/Schärner, III, 106 N 30 ff.
- (52) Letsch, Wirtschaftspolitische Mitteilungen, 34 (1978) Nr. 5 8; Menétrey/Siebenthal, zur Erleichterung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung der Gesellschaftsgewinne bei Aktiengesellschaften und Aktionären, ASA 46 209.

Weniger problematisch ist die mehrfache Belastung, die bei Personen, welche hintereinander in einer Lohnempfängerkette stehen, eintritt (53). So oder so verstösst die wirtschaftliche Doppelbesteuerung aber nicht gegen Artikel 46 der Bundesverfassung, da sie vom positiven Recht gewollt ist (54).

- (53) Beispiel: A bezieht als Direktor ein Jahresgehalt von Fr. 100'000.-. Zur Pflege seiner Latifundien beschäftigt er einen Verwalter, dem er ein Jahresgehalt von Fr. 20'000.- bezahlt. Dieser wiederum hält sich ein Dienstmädchen, das er mit Fr. 5'000.- entlöhnt. Da Auslagen für den persönlichen Aufwand nicht vom steuerpflichtigen Einkommen abgezogen werden können, wird der Lohn des Verwalters zweimal, bei ihm selbst und beim Direktor, derjenige des Dienstmädchens in der Folge dreimal besteuert.
- (54) Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 30 ; Schlumpf/Dürr, 16 ; Locher, § 2, III B, Nr. 4 ; Escher, 44.

§ 13 Der Geltungsbereich des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbotes

I Der subjektive Geltungsbereich

Aus dem Wortlaut von Artikel 46 Absatz 2 der Bundesverfassung lässt sich keine Antwort auf die Frage nach dem subjektiven Geltungsbereich des Doppelbesteuerungsverbotes ableiten. Grundsätzlich sind jedoch alle in der Bundesverfassung garantierten Individualrechte, sofern sie nicht ausdrücklich auf Schweizerbürger beschränkt sind (1) oder aus Retorsionsgründen nicht zum Zuge kommen können (2), auf schlechthin jeden Ansprecher anwendbar (3).

Der in der Schweiz wohnende oder sich aufhaltende Ausländer besitzt den Schutz gegen Doppelbesteuerung wie jede ausländische Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz (4).

Das Bundesgericht lässt diesen Schutz auch im Ausland wohnenden Personen und Gesellschaften mit ausländischem Sitz zukommen, wenn bei der Besteuerung ihrer in der Schweiz liegenden Vermögens- oder Einkommensteile eine Doppelbesteuerung entsteht (5). Ebenso können öffentlich-rechtliche juristische Personen (6) oder Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit Träger des verfassungsrechtlichen Schutzanspruches sein (7).

(1) Vgl. z.B. die Niederlassungsfreiheit, Art. 45 BV.

(2) Auch aus Gründen der internationalen Politik oder ausländischer Staatsverträge wegen kann den Ausländern der Schutz vor Doppelbesteuerung versagt bleiben.

(3) Fleiner, Bundesstaatsrecht, 368; Fleiner/Giacometti, 315, 334, 364, 380, 388; Burckhardt, 526; Aubert, Traité, 629.

(4) Locher, § 2, I B; Schlumpf/Dürr, 29.

(5) Faktisch hat die Frage des subjektiven Geltungsbereichs heute nur noch eine geringe Bedeutung, weil sich das Recht der ausländischen Staatsangehörigen meist schon aus internationalen Doppelbesteuerungs-, Niederlassungs- und Gleichberechtigungsverträgen ergibt.

(6) Locher, § 2, I A, Nr. 1.

(7) Schlumpf/Dürr, 31.

II Der sachliche Geltungsbereich

A Der Begriff der Steuer im Sinne des Doppelbesteuerungsverbots

Das Doppelbesteuerungsverbot findet nur auf Steuern Anwendung. Merkmal der Steuer ist, dass sie voraussetzungslos (8), d.h. nicht als Äquivalent für eine staatliche Leistung oder einen besonderen Vorteil, sondern lediglich im Anschluss an einen bestimmten, in der Person des Pflichtigen erfüllten wirtschaftlichen Tatbestand erhoben wird und einen Beitrag an die allgemeinen, dem Wohl der Gesamtheit dienenden Staatsaufgaben darstellt (9).

Allerdings ist das Doppelbesteuerungsverbot nicht auf jede Steuer anwendbar; nichtsteuerliche Abgaben werden nicht erfasst, auch wenn die Amtsprache sie als Steuern bezeichnet. Andererseits können Abgaben, die nicht mit "Steuer" umschrieben sind, dem Doppelbesteuerungsverbot unterliegen. Entscheidend ist ob eine eigentliche Steuer vorliegt. Gebühren und Vorzugslasten scheiden auf jeden Fall aus, da sie auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit keine Rücksicht nehmen (10).

(8) Schlumpf/Dürr, 36, scheinen anzunehmen, dass das Erfordernis der Voraussetzungslosigkeit der Steuer nicht mehr charakteristisch sei. Das Bundesgericht hält jedoch nach wie vor an diesem Merkmal fest, BGE 101 Ia 183, 101 Ia 270.

(9) Locher, § 2, II A, Nr. 1, 2, 8; Blumenstein, System, 3; Schwarzenbach, 186.

(10) Locher, § 2, II A, Nr. 7; Schlumpf/Dürr, 38, 40 ff.

B Kasuistik

Das Bundesgericht hat eine reiche Praxis mit feinen Differenzierungen entwickelt. Bei Locher findet sich eine anschauliche Zusammenstellung (11).

(11) Steuern im Sinne von Art. 46 Abs. 2 BV sind:

- Steuern auf dem Vermögen und Einkommen, § 2, II B, 1a Nr. 1
- Kopfsteuern, § 2, II B, 1b Nr. 1 - 6
- Armensteuern, § 2, II B, 1c Nr. 1 - 4
- Feuerwehrpflichtersatzabgabe, die nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit abgestuft ist, § 2, II B, 1d Nr. 1
- Kirchensteuern, § 2, II B, 2 Nr. 1 - 9
- Erbschafts- und Schenkungssteuern, § 2, II B, 3 Nr. 1 - 16
- Stempel- und Handänderungsabgaben, § 2, II B, 4 Nr. 1 - 12
- Automobilsteuern, § 2, II B, 5 Nr. 1 - 4
- bündnerische "Staatstaxe" zur Finanzierung des Kantonsstrassennetzes, § 2, II B, 6 Nr. 6 und 7.

Folgende Abgaben bezeichnet das Bundesgericht als nicht dem Doppelbesteuerungsverbot unterworfen:

- Gebühren und Vorzugslasten, § 2, II C, 1a Nr. 1 - 13
- Patenttaxen, § 2, II C, 1b Nr. 1 - 4
- Luxus- oder Aufwandsteuern (für Pferde, Hunde etc.), § 2, II C, 2a Nr. 1; 2b Nr. 1 und 2; 2c Nr. 1
- Kurtaxen, § 2, II C, 3 Nr. 1 - 12.

III Der zeitliche Geltungsbereich

Die Steuerpflicht dauert so lange, als die persönliche oder wirtschaftliche Zugehörigkeit zum Gemeinwesen besteht. Sind die Voraussetzungen der Steuerpflicht während des ganzen Jahres erfüllt, so besteht sie eo ipso für diese Zeit (12).

Ändern sich die Voraussetzungen während eines Steuerjahres infolge Wegzugs, Liegenschaftskaufs etc., so ist über die Steuern pro rata temporis abzurechnen. Die Steuerpflicht besteht nach dem Verhältnis der Zeit, während der ihre Voraussetzungen erfüllt waren. Das Bundesgericht fordert eine Berechnung auf Tage genau, lässt jedoch bei zeitlich nicht genau abgrenzbaren Verhältnissen auch eine solche nach halben und ganzen Monaten zu (13).

Der Grundsatz der Pro-rata-Besteuerung wurde aus der Periodizität der Einkommens- und Vermögenssteuern abgeleitet. Er findet somit bei nicht periodischen Steuern keine Anwendung. Hier entscheiden Ort und Zeitpunkt der Realisation über die ungeschmälernte Steuerpflicht (14).

(12) Im Kanton Gruabünden umfasst die Veranlagungsperiode der periodischen Steuern zwei Kalenderjahre, Art. 119 StGGR. Das einzelne Jahr der Periode wird als Steuerjahr bezeichnet, vgl. Rechenberg, Kommentar, 24 N 13.1; Gygax, Bd. 2, 127.

(13) Locher, § 2, IV A; Blumenstein, Steuerstaatsrechtspflege, 351 ff; Schlumpf/Dürr, 48 f und dort zitierte BGE; RP 4690.

(14) Vgl. z.B. Art. 42 und 47 StGGR.

IV Der räumliche Geltungsbereich

Aus der Entstehungsgeschichte von Artikel 46 Absatz 2 der Bundesverfassung (15) folgt, dass das Bundesgericht nur zur Erledigung interkantonale Doppelbesteuerungsstreitigkeiten berufen ist (16). Das interkommunale Doppelbesteuerungsrecht regelt aber Steuerhoheitsstreitigkeiten von Gemeinwesen innerhalb ein und demselben Kanton. In konstanter Praxis sind denn auch Doppelbesteuerungsbeschwerden, die sich auf das Innenverhältnis eines Kantons bezogen, vom Bundesgericht mangels Zuständigkeit von der Hand gewiesen worden (17).

- (15) Nach Burckhardt spricht schon das Verhältnis des Bundes zum Kanton in Steuersachen gegen eine Einmischung durch das Bundesgericht. Auch verneint er, dass ein eidgenössisches Interesse an einer einheitlichen Regelung zur Begrenzung der Gemeindesteuerhoheit bestehe, Burckhardt, 448; gl.M. auch Blumenstein, Gutachten, 4 ff. und 37 ff.
- (16) Blumenstein, System, 76; Fleiner/Giacometti, 170; Schlumpf/Dürr, 32; Locher, § 2, III B, Nr. 8; Bretschger, 35; Meisterhans, 242, 246; Schneebeli, 9 ff; ASA 32 347 f, 38 338.
- (17) Locher, § 2, III B, Nr. 1 - 8.

V Die Anwendbarkeit der bundesgerichtlichen Praxis im interkommunalen Verhältnis

A Grundsatz

Es ist unbestrittenermassen Aufgabe der Gesetzgebung des einzelnen Kantons, die Doppelbesteuerung durch seine eigenen Selbstverwaltungskörper zu verhindern. Diese Souveränität des Kantons in Steuersachen ist bis anhin unbedingt anerkannt worden (18). Die bundesrechtlichen Vorschriften können somit keine direkte Verbindlichkeit erlangen (19); das in Artikel 46 Absatz 2 der Bundesverfassung verankerte Doppelbesteuerungsverbot gilt nur im interkantonalen Verhältnis.

Die bündnerische Rechtsprechung ist aber im wesentlichen den vom Bundesgericht entwickelten Kollisionsnormen gefolgt; denn Inhalt und Zweck des Doppelbesteuerungsverbot es unterscheiden sich nicht im interkantonalen und interkommunalen Bereich. Aus diesem Grunde besteht an sich keine Veranlassung, die Bundesgerichtspraxis nicht auch innerkantonal Anwendung finden zu lassen. Dies gilt besonders im Hinblick auf die Forderung nach einer Steuerharmonisierung, die sich nicht nur in der Gesetzgebung, sondern gleichermaßen auch in der Rechtsanwendung stellt. Das Postulat der Steuerharmonisierung besagt nämlich u.a., dass die Veranlagung vereinfacht und eine übermässige Rechtszersplitterung vermieden werden soll, um eine grössere Steuergerechtigkeit zu verwirklichen und die Rechtssicherheit zu erhöhen. Aus diesen Ueberlegungen lässt sich daher der Grundsatz ableiten, dass die bundesrechtlichen Kollisionsnormen betreffend die Doppelbesteuerung auch interkommunal angewendet werden sollen, es sei denn, es bestehe aufgrund besonderer Verhältnisse ein hinreichender Anlass, der ein Abweichen

(18) Locher, § 2, III B, Nr. 1.

(19) Fleiner, Bundesstaatsrecht, 81 ff; Burckhardt, 411; BGE 92 I 349, 98 I 577 Erw. 2.

von diesen Normen als angezeigt erscheinen lässt (20). Zudem sind Vereinfachungen aus administrativen Gründen oder zur Vermeidung von Bagatellfällen erforderlich (20a).

B Zur Anwendbarkeit der Kollisionsnormen im
Rechtsmittelverfahren

Interkommunale Steuerstreitigkeiten können nur mittels staatsrechtlicher Beschwerde vor das Bundesgericht gelangen. Gemeinden und Steuerpflichtige, die sich durch einen letztinstanzlichen Entscheid der kantonalen Rekursbehörden in ihren Rechten verletzt fühlen (21), sind befugt die staatsrechtliche Beschwerde gestützt auf Artikel 113 Ziffer 3 der Bundesverfassung wegen Rechtsverweigerung oder Willkür anzustrengen (22). Das Bundesgericht kann in einem solchen Fall jedoch nur prüfen, ob verfassungsmässige Rechte verletzt wurden (23). Der in Artikel 4 verankerte Grundsatz der Rechtsgleichheit schliesst jede sachlich nicht gerechtfertigte Unterscheidung in der Steuererhebung aus (24).

- (20) VGE 239/78 v. 22.8.78 i.S. Chur gegen Sufers;
VGE 5/78 v. 22.8.78 i.S. Chur gegen Zizers.
- (20a) Vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrier, IV 17 N 1 ff., IV 19 N 1 ff.
- (21) Vgl. Art. 87 OG. Dagegen kann interkantonal wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots gemäss Art. 46 Abs. 2 eine staatsrechtliche Beschwerde ohne Erschöpfung des kantonalen Instanzenentzugs erhoben werden (Art. 86 Abs. 2 OG).
- (22) Burckhardt, 58 ff; Blumenstein, System, 412; derselbe, Steuerrecht, Bd. II 567 ff.; Reimann/Zuppinger/Schärrier, I 28 N 42, IV 21 N 2; Schneebeli, 97 f.; Meisterhans, 244.
- (23) Vgl. Art. 84 Abs. 1 lit. a OG. Zu den verfassungsmässigen Rechten wird auch der Anspruch auf Rechtsgleichheit gemäss Art. 4 Bundesverfassung gerechnet, vgl. Guldener, Schweizerisches Zivilprozessrecht, 2. Aufl. 571.
- (24) Imboden, Bund und Kantone, 153.

Ist diese Verfassungsbestimmung verletzt, so kassiert das Bundesgericht den betreffenden Entscheid (25). Eine materielle Ueberprüfung und eine Reformation eines verfassungswidrigen Entscheides ist jedoch nicht zulässig (26). Die bundesgerichtlichen Kollisionsnormen kommen durch das unvollkommene Rechtsmittel der staatsrechtlichen Beschwerde also nicht zur Anwendung. Die Vermeidung der innerkantonalen Doppelbesteuerung ist und bleibt eine kantonale Angelegenheit.

- (25) Kassation : Aufhebung des angefochtenen Entscheids, während die Ausfällung des verbesserten Entscheids durch diejenige Instanz zu erfolgen hat, von der das angefochtene Urteil ausgegangen ist.
- (26) Reformation : Verbesserung des angefochtenen Entscheids bei Gutheissung durch die Rechtsmittelinstanz selbst.

§ 14 Das interkommunale Doppelbesteuerungsverbot

I Die Abgrenzung der Steuerhoheit der Selbstverwaltungskörper

A Interne Abgrenzung

Dank der Steuerhoheit, die ihm kraft Gesetzesdelegation vom Kanton eingeräumt wurde, kann der Selbstverwaltungskörper dem unterworfenen Individuum eine öffentliche Abgabe auferlegen. Man sprach deshalb von einem Abgabegewaltverhältnis (1). Die Abgabegewalt kann gegenüber dem Steuerpflichtigen jedoch nur im Rahmen der Rechtsordnung Bestand haben. Voraussetzungen und Umfang der Verpflichtungen des Bürgers müssen im Gesetz verankert sein, um dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung zu genügen. Es handelt sich somit juristisch um ein Rechtsverhältnis (2).

Der Pflichtige besitzt ein subjektives Recht darauf, dass er nur nach Massgabe des Gesetzes besteuert wird (3). Indirekt

(1) Blumenstein, System, 9.

(2) Zur Gesetzmässigkeit der Steuer gehören unbestrittenermassen drei Voraussetzungen: Will der Staat bzw. ein Selbstverwaltungskörper eine Steuer erheben, so müssen in seinem Steuergesetz bzw. Steuerregulativ sowohl das Steuersubjekt wie auch das Steuerobjekt und der Steuersatz klar und unmissverständlich bezeichnet sein. Eine Steuer ist nur dann geschuldet, wenn diese drei Faktoren gegeben sind. Fehlt nur eine dieser Voraussetzungen, so fehlt ein Teil der gesetzlichen Grundlage, und die Steuererhebung widerspricht dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Steuer, vgl. RP 5580.

(3) Locher, § 2, II A, Nr. 9.

resultiert daraus, falls sich die Gemeinwesen im Anwendungsbereich ihrer Steuergesetze eine gewisse Zurückhaltung auferlegen, eine Abgrenzung der kommunalen Steuerhoheiten (4). Namentlich bringt eine Regelung der subjektiven Steuerpflicht, die unter den gleichen sachlichen und örtlichen Voraussetzungen vorgenommen wird, eine weitgehende interne Abgrenzung der Steuerhoheiten mit sich (5).

B Externe Abgrenzung

Da die Steuerhoheit der Selbstverwaltungskörper vom Kanton abgeleitet wird, kann die einfachste und wirksamste Lösung der innerkantonalen Steuerkonflikte durch den verleihenden Kanton getroffen werden. Unter Respektierung des Bundesrechts ist der Kanton in seiner Steuergesetzgebung und in der Abgrenzung der kommunalen Steuerberechtigungen frei. Er kann den ihm untergeordneten Gemeinwesen die Voraussetzungen vorschreiben, unter denen ein Individuum zur Steuer herangezogen werden darf. Dies führt zur sogenannten externen Abgrenzung.

Die meisten Kantone sehen denn auch eine ausdrückliche Regelung der innerkantonalen Steuerhoheiten vor. Sie haben sich

- (4) Blumenstein, System, 72; Fleiner/Giacometti, 170; Meisterhans, 242
- (5) Diese interne Abgrenzung wurde auch durch die Rechtsprechung, anlässlich von Entscheidungen über die Ausgestaltung von Gemeindesteuergesetzen nach gerechten Grundsätzen (ohne Rücksicht auf die Abgrenzung ihrer Hoheit gegenüber andern Gemeinden), gefördert, vgl. GVP III/52 und RP 5634.

dabei jedoch weitgehend der bundesgerichtlichen Rechtssprechung in Doppelbesteuerungsangelegenheiten bedient (6). Die Kollisionsnormen des Bundesgerichtes werden so zum integrierenden Bestandteil des Steuerrechts jener Gemeinwesen (7) und damit zu positivem kantonalem Recht (8). Darüber hinaus sind in den meisten Kantonen Staats- und Gemeindesteuer weitgehend gleichgeschaltet. Die Freiheit der Gemeinden zur Ausgestaltung ihres Steuerrechts ist durch kantonale Vorschriften weitgehend eingeschränkt.

Eine Ausnahme bilden diejenigen Kantone, die das Steuerwesen ihren innerstaatlichen Herrschaftsverbänden mehr oder weniger zur autonomen Regelung überlassen. Hier fehlen regelmässig innerkantonale Kollisionsnormen in der kantonalen Gesetzgebung. Zu diesen Kantonen gehört auch der Kanton Graubünden (9).

- (6) Blumenstein, System, 75; derselbe, Gemeindesteuerhoheit, 21; Meisterhans, 243; Schneebeli, 19 f.
- (7) Blumenstein, Steuerrecht, Bd. I 124.
- (8) Reimann/Zuppinger/Schärrier, I 36 N 59 und 87 N 1; ASA 45 46 ff.
- (9) Nebst Graubünden kennt auch der Kanton Schwyz Selbstverwaltungskörper mit weitgehender Steuerautonomie, vgl. Schneebeli, 9 Anm. 3. Zudem steht den Gemeinden der Kantone BS, NE und SO noch eine gewisse Selbstständigkeit hinsichtlich der Steuerberechnung oder der Gestaltung der Sozialabzüge und Tarife zu, vgl. Gygax, II 124.

II Die Grundlage des Doppelbesteuerungsverbot im Kanton Graubünden

Ein ausdrückliches Verbot der Doppelbesteuerung ist in der Gesetzgebung des Kantons Graubünden nirgends zu finden. Kodifizierungsbemühungen waren bis anhin stets zum Scheitern verurteilt gewesen (10). Einzig die Verfassung bestimmt, dass die bündnerischen Selbstverwaltungskörper die Steuern nach billigen und gerechten Grundsätzen zu erheben haben, und dass Progressivsteuern die Progression des jeweiligen kantonalen Steuergesetzes nicht überschreiten dürfen (11) (12). Aus diesen Verfassungsbestimmungen leiten Lehre und Rechtsprechung das innerkantonale Doppelbesteuerungsverbot ab (13). Allgemein lässt sich dieses dahin formulieren, dass durch das Nebeneinanderbestehen von gleichwertigen Steuerhoheiten keine Ueberbelastungen oder Ungerechtigkeiten resultieren dürfen, und es soll aus dem Umstand, dass der Steuerpflichtige nicht allein der Steuerhoheit eines Selbstverwaltungskörpers untersteht, grundsätzlich kein Nachteil entstehen. Diese Maxime, die unter dem verfassungsrechtlichen Gesichtspunkt der Rechtsgleichheit und dem steuerpolitischen Aspekt der Vermeidung einer Ueberbeanspruchung der Steuerkraft durchaus gerechtfertigt ist, wurde durch den Verwaltungsrichter im Einzelfall konkretisiert (14).

(10) Vgl. den GGE von 1943.

(11) Zu den Grundsätzen der Billigkeit und Gerechtigkeit sowie zum Progressionsverbot, vgl. Lardelli, 114 ff. und 127 ff.; Rechenberg, Streifzug, 539 f.

(12) Art. 38 Abs. 2 KV, Art. 40 Abs. 5 und 6 KV.

(13) Lardelli, 120; Rechenberg, Streifzug, 541; Schneebeli, 11.

(14) Inwieweit diese Konkretisierung an die bundesgerichtliche Praxis anlehnt, wird im folgenden Hauptteil zu zeigen sein, § 17 ff.

3. Teil: Die Anwendung der interkantonalen Kollisionsnormen bei
interkommunaler Doppelbesteuerung im Kanton Graubünden

§ 15 Die Anknüpfung

I Problemstellung

Bei jedem tatsächlichen, steuerrechtlich relevanten Verhältnis, das Beziehungen zu mehreren Gemeinwesen aufweist, muss festgestellt werden, wo nach dem inneren Wesen des Sachverhaltes der Schwerpunkt des Rechtsverhältnisses liegt, denn hieraus folgt, welches Gemeinwesen sein Steuerrecht auf den gegebenen Sachverhalt zur Anwendung bringen darf (1). Vom Standpunkt der Legislative aus ist "der Kern des Doppelbesteuerungsproblems die Frage, welche Beschränkung sich der Inhaber der Abgabegewalt gegenüber der Mannigfaltigkeit der Anknüpfungsmöglichkeiten auferlegen soll" (2) oder aus der Sicht der Judikative muss gefragt werden, wie bei einem Sachverhalt, bei dem verschiedene Anknüpfungsmöglichkeiten gegeben sind, die Steuerhoheit bestimmt werden soll (3).

(1) Blumenstein, System, 81; Studer, Fortentwicklung, 82; derselbe, Doppelbesteuerungspraxis, 35; derselbe, Methode, 524; Blumenstein, Steuerstaatsrechtspflege, 351 f.; Escher, 47.

(2) Spitaler, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, 2. Auflage, Köln 1967, 427.

(3) BGE 99 Ia 229 E 3b.

II Die steuerrechtliche Zugehörigkeit

A Die persönliche und die wirtschaftliche Zugehörigkeit

Die allgemeine Steuerrechtslehre unterscheidet zwei Arten von steuerbegründender Zugehörigkeit zu einem Gemeinwesen: die persönliche und die wirtschaftliche (4). Die persönliche Zugehörigkeit eines Steuerpflichtigen ergibt sich aus seinen persönlichen Verhältnissen, im Vordergrund steht die Wohnsitznahme oder ein länger dauernder Aufenthalt. An die Stelle solcher tatsächlicher Beziehungen können rechtliche treten, wie z.B. der zivilrechtliche Wohnsitz (5).

Ist der Steuerpflichtige nicht mit seiner Person als solcher der Gebietshoheit eines Gemeinwesens unterworfen, sondern mit diesem mittels Sachen oder Rechten verbunden, so liegt eine wirtschaftliche Zugehörigkeit vor. Für eine solche wirtschaftliche Anknüpfung kommen vor allem Liegenschaften und Betriebsstätten in Betracht.

Die persönliche Zugehörigkeit begründet für das gesamte Einkommen und Vermögen, bei juristischen Personen für den gesamten Ertrag und das gesamte Reinvermögen (6), die Steuerpflicht. Sie umfasst grundsätzlich alle Objekte, während bei der wirtschaftlichen Zugehörigkeit nur bestimmte Werte erfasst werden (7).

(4) Blumenstein, System, 47; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 25; Maron, 65; BGE 79 I 136.

(5) Reimann/Zuppinger/Schärerer, 48 N 1.

(6) vgl. Art. 10 StGGR.

(7) vgl. Art. 11 StGGR.

Aus dieser Rechtslage resultieren folgende Begriffspaare:

- persönliche Zugehörigkeit : begründet an sich eine unbeschränkte Steuerpflicht
- wirtschaftliche Zugehörigkeit: begründet eine beschränkte Steuerpflicht (8).

Die beiden Anknüpfungspunkte der persönlichen und wirtschaftlichen Zugehörigkeit wirken einerseits kummulativ, anderseits vermag die wirtschaftliche Zugehörigkeit die Bemessung kraft persönlicher Zugehörigkeit einzuschränken. Die im Kanton wohnhaften Personen, die Liegenschaften oder Betriebstätten ausser Kanton besitzen, dürfen für solche Objekte am Wohnsitz nicht besteuert werden. Dieser Vorrang von Liegenschafts- und Betriebstättenort gilt auch interkommunal (9). Die Besteuerung kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit vermag die Besteuerung kraft persönlicher Zugehörigkeit einzuschränken. Die wirtschaftliche Zugehörigkeit hat somit einen doppelten Sinn. Einerseits ermöglicht sie die Besteuerung von Personen, die ausserhalb des Gemeinwesens wohnen, jedoch durch Sachen oder Rechte mit diesem verbunden sind; andererseits sichert sie die kraft Wohnsitzes in der Gemeinde Steuerpflichtigen, mit gewissen ausserkommunalen Steuerobjekten, vor einer Doppelbesteuerung (10).

In allen Fällen, in denen persönliche und wirtschaftliche Zugehörigkeit gegeneinander abzugrenzen sind oder in denen mehrere gleichartige Anknüpfungspunkte bestehen (z.B. Betriebsstätten unter mehreren gleichrangigen Steuerhoheiten), ist eine Steuer-ausscheidung durchzuführen.

(8) Reimann/Zuppinger/Schärrier, 49 N 3; Zuppinger, 14.

(9) Art. 10 Abs. 3 StGGR.

(10) Reimann/Zuppinger/Schärrier, 50 N 6; Zuppinger, 14; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 110 N 4; Studer, Methode, 527; derselbe, Behandlung, 33.

B Die Steuerdomizile

Alle Orte, an denen eine Person aufgrund bestimmter Beziehungen steuerpflichtig ist, sind Steuerdomizile. Bei den Steuerdomizilen wird in Lehre und Rechtsprechung zwischen Haupt- und Nebensteuerdomizilen unterschieden, wobei die letzteren zweckmässigerweise noch in sekundäre Steuerdomizile und Spezialsteuerdomizile unterteilt werden (11).

1. Hauptsteuerdomizil

Das Hauptsteuerdomizil ist derjenige Ort, zu dem eine Person besonders enge Beziehungen besitzt. Diese sind regelmässig persönlicher Art; es besteht daher am Hauptsteuerdomizil aufgrund persönlicher Zugehörigkeit auf jeden Fall eine Steuerpflicht und zwar grundsätzlich für das gesamte Vermögen und Einkommen, das nicht durch Kollisionsnormen einem anderen Ort zugewiesen wird. Das Hauptsteuerdomizil begründet eine allgemeine und unbeschränkte Steuerpflicht. Hauptsteuerdomizile sind bei den natürlichen Personen der Wohnsitz oder, bei dessen Fehlen, der Aufenthaltsort, bei juristischen Personen der Sitz.

2. Nebensteuerdomizil

Die Beziehungen einer Person zu anderen Orten als dem Hauptsteuerdomizil sind in der Regel nicht persönlicher, sondern wirtschaftlicher Natur. Sachen oder Rechte sind mit dem Nebensteuerdomizil verbunden; im Vordergrund stehen Liegenschaften und Betriebsstätten. Diese wirtschaftliche Zugehörigkeit zieht bloss eine auf den Umfang der Beziehungen zu dem betreffenden Ort beschränkte Steuerpflicht nach sich. Aus der Art der Beschränkung ergibt sich die Abgrenzung zwischen Spezialsteuerdomizil und sekundärem Steuerdomizil.

(11) Blumenstein, System 54; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 109 N 2 ff.; Schlumpf/Dürr, 43; Studer, Methode, 527; Sarasin, 17; Holliger, 154; Escher, 48. Sekundäres Steuerdomizil und Spezialsteuerdomizil werden z.T. auch als Synonyme verwendet, vgl. z.B. Locher, § 7, I B, Nr. 8, 25.

a) Spezialsteuerdomizil

Ein Spezialsteuerdomizil liegt dann vor, wenn mittels Kollisionsnormen die Steuerpflicht so an einen Tatbestand geknüpft wird, dass dieser am Hauptsteuerdomizil überhaupt nicht besteuert werden darf (12). Aus dem Verhältnis der Spezialität, in dem hier die verschiedenartigen Anknüpfungen zueinander stehen, folgt der Grundsatz der objektmässigen Ausscheidung. Das Hauptbeispiel für ein Spezialsteuerdomizil ist die Liegenschaft, die Privatvermögen eines in einem anderen Kanton wohnhaften Steuerpflichtigen darstellt und privat genutzt wird. Die Liegenschaft wie die Erträge daraus werden objektmässig ausgeschieden; das ausserkantonale Hauptsteuerdomizil ist von der Besteuerung auf jeden Fall ausgeschlossen. Auch eine Liegenschaft, die Geschäftsvermögen eines in einem anderen Kanton Steuerpflichtigen darstellt und nur mittelbar durch den finanziellen Ertrag dem Geschäftszweck dient, begründet ein Spezialsteuerdomizil am Lageort (13).

b) Sekundäres Steuerdomizil

Das sekundäre Steuerdomizil konkurriert mit dem primären, da Anknüpfungen gleicher Art vorliegen (14). Primäres Steuerdomizil kann entweder das Hauptsteuerdomizil oder ein Spezialsteuerdomizil sein (15). Entscheidend ist, dass gewisse Objekte teilweise

(12) Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 111 N 7; Studer, Methode, 527; derselbe, Behandlung, 34 f.; Escher, 48.

(13) Locher, § 7, I A u. B; Studer, Behandlung, 39.

(14) Schlumpf/Dürr, 156 (differenziert nicht); Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 11 N 8; Studer, Methode, 528; Escher, a.a.O.

(15) Der Selbständigerwerbende begründet am ausserkantonalen Geschäftsort ein Spezialsteuerdomizil für Vermögen und Ertrag seines Geschäftes. Erstreckt sich diese selbständige Erwerbstätigkeit auf Betriebsstätten in mehreren Kantonen, so stellen diese gegenüber dem Hauptsitz sekundäre Steuerdomizile dar. Der Hauptsitz ist diesen gegenüber primäres Steuerdomizil, gegenüber dem Wohnsitz des Geschäftsinhabers Spezialsteuerdomizil.

am sekundären Steuerort, teilweise am primären Steuerort zu versteuern sind. Die Steuerverteilung erfolgt nach Quoten und nicht wie beim Spezialsteuerdomizil nach einzelnen Objekten. So begründet die Familienniederlassung neben dem Wohnsitz des Familienoberhauptes einen sekundären Steuerort. Die gleichartigen Anknüpfungen an persönliche Tatbestandselemente bewirken hier eine Staffelung der Steuerhoheiten: im Vordergrund steht der Wohnsitz, in zweiter Linie kommt die Familienniederlassung zum Zuge.

Bei den interkantonalen Unternehmungen wird der Sitz als der primäre, die Betriebsstätten als die sekundären Steuerdomizile angesehen. Das gleiche Steuerobjekt, das am Sitz der Unternehmung erfasst wird, kann bei dieser Ausgestaltung auch an den Betriebsstätten zur Steuer herangezogen werden. Diese und weitere sekundäre Steuerdomizile gelten auch interkommunal. Darüber hinaus kennt das innerbündnerische Doppelbesteuerungsrecht noch andere sekundäre Steuerdomizile: Wochenaufenthalter und Saisonniers sind am Arbeitsort für den dort erzielten Erwerb beschränkt steuerpflichtig; der Selbständigerwerbende, der ausserhalb seines Geschäftsortes wohnt, muss am Wohnsitz einen Teil des Geschäftsertrages versteuern (16).

(16) Vgl. hinten § 16 ff.

1. Abschnitt: Die persönliche Zugehörigkeit

1. Kapitel: Das Steuerdomizil natürlicher Personen

§ 16 Der steuerrechtliche Wohnsitz

Die Anknüpfung an den Wohnsitz ist typisch für das schweizerische Steuerrecht. Dabei steht die Besteuerung von Reinvermögen und Reineinkommen nach den Grundsätzen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Vordergrund (1).

Dieser Wohnsitz wird in Anlehnung an, nicht aber in Uebereinstimmung mit dem Zivilrecht bestimmt. Im Gegensatz zu diesem, das nur einen Anknüpfungspunkt kennt, den zivilrechtlichen Wohnsitz, verwendet das Steuerrecht mehrere Anknüpfungen (2). Der Oberbegriff "steuerrechtlicher Wohnsitz" umfasst gemäss dem Steuergesetz des Kantons Graubünden die Unterbegriffe: Wohnsitz, Aufenthalt mit Erwerbstätigkeit, Aufenthalt länger als 3 resp. 6 Monate (3) und gesetzlicher Wohnsitz. Diese Erweiterung des zivilrechtlichen Wohnsitzbegriffs wird getroffen, um möglichst alle Steuerpflichtigen zu erfassen.

(1) Reimann, 490; Blumenstein, System, 254.

(2) Reimann/Zuppinger/Schärerer, I 53 N 2.

(3) Art. 10 lit. b, c, d StGGR.

§ 17 Die Besteuerung kraft Wohnsitzes

I Grundsatz

Bei der persönlichen Zugehörigkeit spielt für die Anknüpfung der Steuerhoheit der Wohnsitz die Hauptrolle (4). Den die Steuerpflicht begründenden Wohnsitz haben die natürlichen Personen grundsätzlich am zivilrechtlichen Wohnsitz, d.h. dort, wo sie sich "mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhalten", Artikel 23 ZGB. Dagegen gelangt der fiktive Wohnsitz gemäss Artikel 24 Absatz 1 ZGB weder interkantonal noch interkommunal zur Anwendung (5).

Die beiden objektiven Elemente zur Bestimmung des allgemeinen zivil- und auch des steuerrechtlichen Wohnsitzes sind der "Aufenthalt" und die "Absicht dauernden Verbleibens". Das letztgenannte Element wird hiebei insofern objektiviert, als nicht mehr die subjektive Willenseinstellung, sondern die objektive Willensbetätigung berücksichtigt wird (6).

- (4) Blumenstein, System, 47 ff; Locher, § 3; Schlumpf/Dürr, 72 ff; Reimann/Zuppinger/Schärer, I 54 N 4 ff.; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 114; Rechenberg, Kommentar, 19 ff; Reimann, 489; Schneebeli, 21 ff.; Sarasin, 2 ff.
- (5) Der Steuergesetzgeber ist bei der Wahl und Umschreibung der Begriffe von den zivilrechtlichen Vorschriften unabhängig; er kann zivilrechtliche Begriffe analog anwendbar erklären, an diese bloss anknüpfen oder sie in beliebiger, vom Zivilrecht abweichender Weise ausgestalten.
Im Falle des Wohnsitzbegriffs ist die Verwendung der zivilrechtlichen Umschreibung jedoch zweckmässig, da diese alle massgebenden Momente enthält, Blumenstein, System, 47 f.
Vgl. ferner zur analogen Anwendung von privatrechtlichen Normen im öffentlichen Recht: Giacometti, Verwaltungsrecht, 118 ff; Blumenstein, Die gegenseitigen Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht, ZSR 52 141a ff.; Imboden/Rhinow, Nr. 2 B, 23 A/B, 46 B V.
- (6) BGE vom 20.9.35 i.S. K.; PVG 1969 63.

II Voraussetzungen - interkantonal wie interkommunal

A Der Aufenthalt

Der Aufenthalt als Merkmal des Wohnsitzes lässt sich als faktischer Umstand ohne weiteres feststellen. Da das Wort selbst auf eine gewisse Dauer hindeutet, genügt die blossе Anwesenheit jedoch nicht. Ein "Verweilen" oder in der Umgangssprache "Wohnen" ist erforderlich (7). Der Aufenthalt muss unbestimmte oder längere Zeit dauern (8). Ein eigenes Haus oder die Miete einer Wohnung sind nicht gefordert. Der Aufenthalt in einem Hotelzimmer kann genügen und einen Wohnsitz begründen, sofern zu keinem anderen Ort stärkere Beziehungen bestehen (9).

B Die Absicht dauernden Verbleibens

Die Absicht ist immer Sachverhalt, ein subjektives Willensmoment. Um ein objektives Kriterium zu erhalten, muss deshalb auf die Willensbetätigung, auf die den Willen kundtuenden äusseren Tatsachen abgestellt werden. Der blossе Wille zur Wohnsitzbegründung genügt nicht (10). Die äusseren den Wohnsitz begründenden Umstände liegen vor, sobald der Pflichtige an einem Ort den räumlichen Mittelpunkt der persönlichen und/oder geschäftlichen Beziehungen schafft (11).

Die sich so manifestierte "Absicht des dauernden Verbleibens" ist jedoch nicht absolut, sondern relativ zu verstehen. So kann diese Absicht für nach Zeiträumen zu bemessende Steuern gegeben sein, obwohl mit der Möglichkeit eines Wechsels des Aufenthaltsortes ge-

(7) Blumenstein, System, 48; Locher, § 3, I A, 2b Nr. 10; Schlumpf/Dürr, 73. Franz.: résidence, nicht séjour.

(8) Locher, § 3, I A, 2a Nr. 4 und 5; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 115 N 10; Sarasin, 19.

(9) Schlumpf/Dürr, 73; Locher, § 3, II A, Nr. 3; Reimann/Zuppinger/Schärre, I 54 N 6.

(10) Egger, N 20 zu Artikel 23 ZGB; Locher, § 3, I A, 2b Nr. 4, 5, 12; Reimann/Zuppinger/Schärre, I 54 N 6.

(11) Egger, N 6 zu Art. 23 ZGB; Schlumpf/Dürr, 75; PVG 1969 63.

rechnet wird oder sogar feststeht, dass der Aufenthalt nach einiger Zeit wieder aufhört (12).

Die Absicht des dauernden Verweilens ergibt sich wegen dieser Relativierungen nach neuerer bundesgerichtlicher Praxis aus dem Zweck, zu dem der Aufenthalt genommen wird. Ein blosser Sonderzweck (13) genügt nicht; notwendig ist der allgemeine "Selbstzweck, am betreffenden Ort das Leben zu verbringen" (14). Es wird also vom Aufenthaltszweck auf die Absicht der dauernden Niederlassung geschlossen. Eine bloss vorübergehende Abwesenheit vom ständigen Wohnsitz unterbricht die Steuerpflicht nicht. Der Pflichtige wählt den Ort zur Erreichung eines Sonderzweckes nicht um seiner selbst willen, sondern zur Erreichung eines Ziels, während einer zum voraus begrenzten Dauer. Dieses Verweilen zur Realisierung eines Sonderzweckes wird jedoch zum Lebenszweck, sobald die Beziehungen zum früheren Wohnsitz vollständig abgebrochen sind. Es entsteht ein neuer Brennpunkt der Lebensbetätigung und damit ein "Wohnsitz".

Das Motiv für eine Wohnsitzverlegung ist irrelevant. Die in Artikel 45 der Bundesverfassung garantierte Niederlassungsfreiheit schliesst jede Steuerumgehungseinrede aus (15). Der Pflichtige darf eines blossen Steuerersparungsinteresses wegen seinen Wohnsitz jederzeit in ein freundlicheres kantonales oder kommunales Steuerklima verlegen.

(12) Schlumpf/Dürr, 78; Locher, § 3, I A, 2b Nr. 8.

(13) Das Gesetz zählt in Art. 26 ZGB als Sonderzwecke auf: Besuch einer Lehranstalt, Unterbringung einer Person in einer Erziehungs-, Versorgungs-, Heil- oder Strafanstalt.

(14) BGE 46 I 38; 49 I 193, 430; 64 II 403; 69 I 9; 94 I 322 E 5a;

(15) Locher, § 3, I A, 2b Nr. 11; Reimann/Zuppinger/Schärrier, I 55 N 9; Egger, N 26 zu Art. 23 ZGB.

III Gleichzeitige Beziehungen zu mehreren Orten

A Wohnsitz am Ort der stärkeren Beziehungen

Gemäss Artikel 23 Absatz 2 ZGB kann niemand an mehreren Orten zugleich Wohnsitz haben. Dieser Grundsatz gilt auch im Steuerrecht, aber nicht ohne Vorbehalt (16). Bestehen an zwei oder mehreren Orten an und für sich wohnsitzbegründende Verhältnisse, so gilt derjenige Ort als Wohnsitz, zu dem die stärkeren Beziehungen bestehen:

- Der länger dauernde Aufenthalt an einem der beiden Orte gilt nicht als Ausdruck der stärkeren Beziehungen (17); er ist jedoch ein gewichtiges Indiz (18).
- Formelle Momente wie die Hinterlegung der Schriften, die Ausübung des Stimmrechts oder die Zuweisung eines Dienstortes sind nicht massgebend (19).
- Nicht nur die im betreffenden Zeitpunkt relevanten tatsächlichen Verhältnisse, sondern auch die sich daraus ergebende Entwicklungstendenz ist zu berücksichtigen (20).

(16) Vgl. hinten § 17 IV.

(17) Schlumpf/Dürr, 82 ff.

(18) VGE 239/78 v. 22.8.78 i.S. Chur gegen Sufers.

(19) Locher, § 3, I A, 2d; Schlumpf/Dürr, 82; Blumenstein, System, 48; RP 3303, 3352, 4704.

(20) BGE v. 26.6.36 i.S. Haas (Ems/Basel).

- Familiäre Bande (Familie und Verwandte) haben interkantonal gegenüber denjenigen aus beruflicher Tätigkeit (Arbeitsort, Geschäft) Priorität (21). Auch weitergefasste Beziehungen können dem Verhältnis zum Arbeitsort vorgehen, so bei Ledigen ein besonderer Freundes- oder Bekanntenkreis (22). Im interkommunalen Verhältnis hat in Graubünden indessen der Arbeitsort den Vorrang (23).

(21) BGE 78 I 315, 79 I 26, 80 I 207; ASA 36 444.

(22) ASA 38 344, 35 521 ff.

(23) Vgl. hinten § 17, III, B, 2.

B Gegenüberstellung von Familienniederlassung und Arbeitsort beim unselbständig Erwerbenden

1. Im interkantonalen Verhältnis

a) Prävalenz des Familienortes gegenüber dem Ort unselbständiger Arbeit

Der Arbeitsort und der Familienort sind grundsätzlich gleichwertige Anknüpfungspunkte, von denen je nach der Lage der Verhältnisse der eine oder der andere vorherrscht (24). Beim unselbständig Erwerbenden stellt jedoch der Familienort als steuerrechtlicher Wohnsitz bei regelmässiger Rückkehr die Regel, der Arbeitsort die Ausnahme dar (25). Zwar lokalisiert das Bundesgericht den Wohnsitz des unselbständig Tätigen primär dort, wo er sich zum Zweck des Unterhaltserwerbes aufhält (26). Der Zweck des Broterwerbes ist von dauernder Natur. Er ist jedoch, sobald ein anderweitiger Familienaufenthalt besteht, nicht mehr Selbstzweck. Der Pflichtige hält sich am Arbeitsort nicht mehr mit Lebensfristungsabsicht auf. Sein Wille ist vielmehr auf die Mittelbeschaffung zum Lebensgenuss bei seiner Familie gerichtet (27). Die ideellen Interessen am Familienort gehen den materiellen Interessen im Hinblick auf die Erfüllung des "Lebenszwecks" vor. Entscheidend sind somit letztlich doch die persönlichen Lebensbeziehungen (28).

Das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit ist denn auch ausschliesslich am Wohnsitz steuerbar (29). Dieser Grundsatz findet auf Pendler uneingeschränkt, auf Wochenaufenthalter bedingt Anwendung.

(24) Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 118 N 17.

(25) Darüber welche Anknüpfung die Regel und welche die Ausnahme sei, bestehen verschiedene Meinungen, vgl. Blumenstein, System, 48; Reimann/Zuppinger/Schärner, I 56 N 12; Höhn, a.a.O.; Maurer, RDAF 9, 232.

(26) Locher, § 3, I B, 1a Nr. 2, 9 - 12, 17; ASA 38 344.

(27) Vgl. zum Begriff der "Familie" ASA 35 520.

(28) Reimann/Zuppinger/Schärner, I 56 N 11, I 57 N 12.

(29) Locher, § 5, I A, Nr. 1, 3, 4; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 109 N 2.

b) Pendler

Beim Pendler, der täglich zu seiner Familie zurückkehrt, hat die Wohnsitzgemeinde den absoluten Vorrang. Die Stellung am Arbeitsort spielt keine Rolle (30).

Demgegenüber erleidet die Wohnsitzregel beim unselbständig erwerbenden Wochenaufenthalter zwei Modifikationen: die rein tatsächliche der fehlenden regelmässigen Rückkehr und die juristische der leitenden Stellung. Wochenaufenthalter im hier verwendeten Sinne ist nur, wer regelmässig am Wochenende oder allgemeiner, während den Freitagen zum Familienort zurückkehrt und keine leitende Stellung am Arbeitsort bekleidet.

c) Wochenaufenthalter

aa) Regelmässige Rückkehr

Der auswärts tätige unselbständig Erwerbende muss, soll nicht sein Arbeitsort den Vorrang erhalten, häufig und mit einer gewissen Regelmässigkeit zu seiner Familie zurückkehren (31). Unter regelmässig ist die Rückkehr zum Familienort über das Wochenende oder an den sonst arbeitsfreien Tagen zu verstehen. In Betracht fällt nur der Aufenthalt, der sich über Nacht ausdehnt (32). Gestatten die Arbeits- oder Verkehrsverhältnisse keine wöchentliche Rückkehr zum Familienort, benützt jedoch der Pflichtige jede sich bietende Möglichkeit, um die Freizeit bei seiner Familie zu verbringen, so genügt eine ein- bis zweimalige Rückkehr

(30) Locher, § 3, I B, 2a Nr. 15, 16; Schlumpf/Dürr, 88, 93; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 121 N 29; ASA 40 528 = StR 1970, 498.

(31) BGE 78 I 315.

(32) Schlumpf/Dürr, 88.

pro Monat (33).

Der Begriff des Familienortes ist von der Gerichtspraxis weit interpretiert worden. Die Abstufung nach dem Familienstand beeinflusst jedoch das Kriterium der regelmässigen Rückkehr weitgehend. Beim Verheirateten gilt die Verbundenheit mit dem Familienort von vornherein als kräftiger, die Rückkehr braucht daher nicht unbedingt wöchentlich stattzufinden, besonders wenn neben den familiären noch sonstige enge Beziehungen zum Familienort bestehen (34).

Beim Ledigen wird am Erfordernis der wöchentlichen Heimkehr strikte festgehalten. Ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, so nützt auch die zusätzliche Verbringung der Ferien am Familienort nichts (35).

Von dieser an sich starren Regel bestehen einige wenige Ausnahmen. So bleibt das primäre Steuerdomizil am Familienort bestehen, wenn der Pflichtige bloss ausnahmsweise einmal das Wochenende anderswo zubringt oder wegen der Arbeitsordnung nicht allwöchentlich zurückkehren kann (33). Keine Ausnahme hingegen ist eine nicht in den Arbeitsbedingungen begründete Verhinderung, z.B. wegen zu teurer oder langer Heimreise (36).

- (33) Locher, § 3, I B, 2a Nr. 9 (Sonntagsschicht), 11, 12, 14; Schlumpf/Dürr, 89; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 120 N 25. Die Distanz spielt keine Rolle, Locher, a.a.O. Nr. 7.
- (34) Schlumpf/Dürr, 89.
- (35) Schlumpf/Dürr, a.a.O.
- (36) Die nicht allwöchentliche Rückkehr darf ihren Grund nicht im freien Willensentschluss des Steuerpflichtigen haben, Locher, § 3, I B, 2a Nr. 9.

bb) Keine leitende Stellung

Damit ein Wochenaufenthalter ausschliesslich am Familienort besteuert werden kann, darf er keine leitende Stellung an seinem Arbeitsort bekleiden. Eine solche liegt vor, wenn der Steuerpflichtige einem bedeutenden Unternehmen vorsteht, eine besondere Verantwortung trägt oder Vorgesetzter einer zahlreichen Arbeitnehmerschaft ist (37). In diesen Sonderfällen überwiegt die qualifizierte Tätigkeit am Arbeitsort rechtlich die persönlichen Beziehungen zum Familienort. Der Arbeitsort gilt hier als Wohnsitz.

Das aus dieser Sonderbehandlung leitender Angestellter resultierende Steuerdomizil spielt nicht bei Pendlern (38). Nur beim Wochenaufenthalter wird der Arbeitsort zum Hauptsteuerdomizil; dieses erhält jedoch nicht den absoluten Vorrang. Die Familienniederlassung partizipiert als sekundäres Steuerdomizil (39). Der Arbeitnehmer bleibt hier teilweise steuerpflichtig. Diese zweifache Anknüpfung führt in der Regel zu einer hälftigen Teilung des Erwerbseinkommens, des beweglichen Vermögens und dessen Ertrag zwischen dem Arbeitsort und dem Ort, an dem die Familie dauerhaft niedergelassen ist (40).

(37) Locher, § 3, I B, 1b Nr. 3, 5, 8, 10 - 13; Schlumpf/Dürr, 91 ff; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 120 N 25 ff.; Reimann/Zuppinger/Schärrer, I 57 N 16.

(38) Vgl. vorn N 35.

(39) Locher, § 3, I B, 1b Nr. 10, 12; Schlumpf/Dürr, 93; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 121 N 29 (im Vergleich zu 110 N 6 ff. ungenaue Terminologie!).

(40) Schlumpf/Dürr, a.a.O.; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 111 N 8; ZBl 51 345; ASA 30 245.

Diese an sich unpraktische Quotenaufteilung wird deshalb vorgenommen, weil es unbillig erscheint, den Steuerort ganz an den Arbeitsort zu verlegen, obwohl der Familie am Wohnort die öffentlichen Einrichtungen zugutekommen. Die ökonomische Leistungsfähigkeit des Pflichtigen äussert sich unter zwei Steuerhoheiten. Jedes Gemeinwesen kann sich die Leistungsfähigkeit in dem Umfange zunutze machen, welcher der auf seinem Gebiete sich entfaltenden Wirtschaftstätigkeit entspricht (41).

Diese sekundäre Steuerpflicht am Familienniederlassungsort hat über den Spezialfall der leitenden Anstellung hinaus noch weitere Anwendungsgebiete (42).

(41) BGE 40 I 228 = ZBl 56 125.

(42) So begründet auch das dauernde Getrenntleben der Ehegatten (§ 17, III) und die freiwillige nicht-allwöchentliche Rückkehr des auswärtsarbeitenden Familienoberhauptes (§ 17, III, D, 2) ein sekundäres Steuerdomizil am Ort der Familienniederlassung.

cc) Kein Analogieschluss vom unselbständig Erwerbenden
in leitender Stellung zum selbständig Erwerbenden

Im Gegensatz zum unselbständig Erwerbenden in leitender Stellung, der trotz regelmässiger Rückkehr zu seiner Familie an seinem Arbeitsort das Hauptsteuerdomizil begründet, hat der selbständig Erwerbende an seinem Geschäfts- und Arbeitsort ein Spezialsteuerdomizil (43). Die Teilung zwischen Familienort und Geschäftsort geht folglich nicht auf Quoten, sondern auf einzelne Steuerobjekte. Wirtschaftlich gesehen ist das Resultat ähnlich wie beim leitenden Angestellten.

Weshalb wird der Selbständigerwerbende, dessen Geschäft und Stellung bedeutend sind, kollisionsrechtlich anders behandelt? Gegen die Annahme des Hauptsteuerdomizils am Geschäftsort sprechen vor allem Zweckmässigkeitsgründe. Eine gleiche steuerrechtliche Anknüpfung wie beim unselbständig Erwerbenden in leitender Stellung würde zu einer zu starken Aufsplitterung der Steuerhoheit führen: Zunächst Abtrennung von Geschäftsvermögen und dem daraus resultierenden Ertrag und Versteuerung am Geschäftsort; dann Teilung des Restes nach Quoten und Zuweisung teils an den Familienort, teils an den Geschäftsort (44).

Besitz eines auch noch so bedeutenden Geschäfts reicht an sich nicht zur Begründung eines primären Steuerdomizils. Nur wenn noch weitere Merkmale zum Geschäftsbesitz hinzutreten - z.B. der Geschäftsherr verbringt einen Teil seiner Nächte am Arbeitsort -, kann sich die Frage nach der Begründung eines Hauptsteuerdomizils stellen (45).

(43) Vgl. hinten § 24, II.

(44) Schlumpf/Dürr, 93, mit weiteren Ausführungen und prinzipiellen Erwägungen zur Anwendung der Regel auf Kollektiv- und Kommanditgesellschaften.

(45) Wird am Geschäftsort ein Hauptsteuerdomizil begründet, so wird die Familienniederlassung zum sekundären Steuerdomizil.

2. Im interkommunalen Verhältnis

a) Prävalenz des Arbeitsortes gegenüber der Familienniederlassung

Im Jahre 1908 entschied der Kleine Rat (46): "Die bundesgerichtliche Rekurspraxis über Doppelbesteuerungsfälle ist, obwohl bundesrechtlich nur für interkantonale Fälle bestimmt, kantonrechtlich auch für alle interkommunalen Doppelbesteuerungsfälle massgebend" (47). Der Grosse Rat hob jedoch diesen Grundsatzentscheid auf und ebnete so den Weg für eine eigenständige interkommunale Praxis.

Im konkreten Fall eines Wochenaufenthalters erklärte der Grosse Rat als Rekursinstanz das Erwerbssteuerdomizil zum zentralen Anknüpfungspunkt für die Besteuerung des Einkommens:

Der Ort der Erwerbsquelle, der sich mit dem faktischen Wohnsitz des Pflichtigen deckt, tritt gegenüber dem zivilrechtlichen Domizil "in den Vordergrund und die erwerbende Person hat tatsächlich den Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen, so weit es sie betrifft, in diesem Gemeinwesen. Sie profitiert hier in überwiegender Weise an den öffentlichen Einrichtungen (Wasser, Licht, Kanalisation, Wege, Anlagen, hygienischen Einrichtungen, Turnlokalen und dergleichen), übt hier ihr Stimmrecht aus und es hat ihr gegenüber das Gemeinwesen gewisse öffentliche Verpflichtungen. Es erschiene als unbillig, hier den Ort des faktischen Wohnsitzes dem Ort des rechtlichen Domizils hintanzustellen und es muss das Steuerdomizil dem ersteren zuerkannt werden" (48) (49).

(46) Als Kleiner Rat wird im Kanton Graubünden die Regierung bezeichnet, als Grosser Rat das Kantonsparlament.

(47) RP 1346.

(48) GRP 1909 54 ff.; insbesondere 59 f.

(49) Dieser Entscheid ist vor dem Hintergrund der damaligen Gesetzgebung zu verstehen. Damals war die Vermögenssteuer die Hauptsteuer, die Erwerbssteuer eine Ergänzungssteuer und der Vermögensertrag steuerfrei.

Entgegen der Praxis des Bundesgerichts, die in der Regel keine Rücksicht auf den Erwerbsort nimmt, musste nun der Kleine Rat eine Spruchpraxis, die dem Erwerbsort den Vorzug gab, befolgen (50). Diese Praxis war aber, wohl unter dem Einfluss der diametral entgegengesetzten Bundesgerichtspraxis, wankend und widersprüchlich (51). Das grundsätzliche Anknüpfungskriterium lässt sich dennoch aus den zahlreichen Rekursentscheiden herauskristallisieren: Bei der Kollision zweier Steuerhoheiten hatte der Erwerbsort in bezug auf die Besteuerung des unselbständigen Erwerbs das Privileg. Stand die Besteuerung eines verheirateten unselbständig Erwerbenden in Frage, bei dem der Wohnort der Familie und der Arbeitsort auseinanderfielen, so konnte der Arbeitsort die ganze Einkommenssteuer für sich beanspruchen, sobald der Erwerbstätige faktisch an diesem Orte wohnte.

Prinzipiell stellt also der Bündner Verwaltungsrichter bei unselbständig Erwerbenden den Erwerbsort, der Bundesrichter den zivilrechtlichen Wohnsitz in den Vordergrund. Die konsequente Durchführung beider Prinzipien kann zu Unbilligkeiten und Härten führen (52). Dies erkannte der Grosse Rat und entschloss sich zu einem Kompromiss und damit zu einer Praxisänderung.

(50) RP 2279, 2284, 2288, 3305, 3306, 3350, 3353, 3358, 3360, 3361, 3372, 3406.

(51) ZBl 30 50.

(52) Die gleiche Problematik hatte das Bundesgericht im Basler-Arbeitsrappen-Fall, BGE 63 I 147, vor sich. Heute kann gesagt werden, dass Basel-Stadt die "Ausfälle" bei den unselbständig Erwerbenden mehr als wett gemacht hat durch die Steuerhoheit über das Geschäftsvermögen und dessen Ertrag.

b) Praxisänderung von 1927

Im Entscheid RP 4696 kam der Grosse Rat aus den folgenden Überlegungen zu einer Teilung des Besteuerungsanspruchs in bezug auf das Erwerbseinkommen: "Es ist notorisch, dass die Aufenthaltsgemeinde der Familie des Steuerpflichtigen, vorallem wenn diese... mit dem Bürgerort zusammenfällt, für Schul- und Armenlasten und andere kommunale Aufgaben aufzukommen hat. Es würde nun zweifelsohne den steuerrechtlichen Grundsätzen der Gerechtigkeit und Billigkeit zuwiderlaufen, wenn in solchen Fällen der Ort des Einkommens nur die Vorteile der Erwerbstätigkeit geniessen würde, während der Aufenthaltsort der Familie die kommunalen Aufgaben zu erfüllen hätte. In solchen Fällen bringt eine Teilung des Besteuerungsrechts die nötige Korrektur".

Vergleicht man diese Urteilsbegründung mit derjenigen aus dem Jahre 1909, so stellt man gewisse Ungereimtheiten fest und das Gefühl einer allzu leichtfertigen Praxisänderung könnte einen beschleichen. Wohl hält sich das Parlament in seiner Funktion als Verwaltungsrichter an sein pflichtgemässes Ermessen, jedoch scheinen sich die eine Praxisänderung rechtfertigenden Verhältnisse finanzpolitischer und volkswirtschaftlicher Natur in den verflossenen 20 Jahren kaum verändert zu haben. Wir dürfen jedoch nicht den Fehler machen, die damaligen Verhältnisse durch die heutige Steueroptik zu betrachten und deshalb der Praxisänderung eine allzu starke Bedeutung zumessen. Bis zur Steuerrevision von 1965 war die Vermögenssteuer, wie gesagt, die Hauptsteuer und die Erwerbssteuer eine blosser Ergänzungssteuer. Die Teilung des Besteuerungsrechts in bezug auf das Erwerbseinkommen hatte deshalb nicht den heutigen Stellenwert.

c) Wochenaufenthalter

aa) Grundsatz

Der unselbständig erwerbende Wochenaufenthalter ist nach der bundesgerichtlichen Praxis interkantonal ausschliesslich an seinem Wohnsitz steuerpflichtig. Im interkommunalen Verhältnis hat der Kleine Rat dem Arbeits- und zivilrechtlichen Wohnort, unter der Voraussetzung des faktischen Wohnsitzes des Erwerbenden am Arbeitsort während der Woche, je einen hälftigen Steueranspruch zuerkannt (53).

Dieser faktische Wohnsitz stellt für den pflichtigen Wochenaufenthalter ein sekundäres Steuerdomizil dar. Der zivilrechtliche Wohnsitz, sein Hauptsteuerdomizil, befindet sich am Wohnort seiner Familie. Erst wenn das Familienoberhaupt nicht mehr regelmässig zu seinen Angehörigen zurückkehrt und am Arbeitsort einen getrennten Haushalt führt, wird sein faktischer Wohnsitz zum zivilrechtlichen (54). In diesem Fall ändern sich die Vorzeichen und der Familienwohnsitz wird zum sekundären Steuerdomizil.

(53) Ausgangspunkt bildete RP 4696. Bestätigt wurde diese Praxis in RP 4698, 5614-5624, 6214, 6215, 6218-6220.

(54) Hinten § 17, III, D, 2.

bb) Faktisches Wohnen

Im Entscheid RP 5620 verneinte der Kleine Rat das Bestehen des faktischen Wohnsitzes wegen fehlenden subjektiven Beziehungen zum Erwerbsort. Eine solche Argumentation verkennt aber, dass der faktische Wohnsitz neben dem zivilrechtlichen steht und eben nicht zum Lebensmittelpunkt erkoren ist; damit hat er aber keine Wohnsitzqualität im Sinne des Zivilrechts und der bundesgerichtlichen Praxis zu Artikel 46 Absatz 2 BV. Faktisches Wohnen heisst nur Uebernachten am Arbeitsort während zusammenhängender Arbeitstage. Im vorangehenden Urteil, RP 5619, war das faktische Wohnen bei 147 Uebernachtungen im Jahr noch diskussionslos angenommen worden und der Besteuerungsanspruch demzufolge hälftig geteilt worden. Im Entscheid RP 5621 wird bei Glaubhaftmachung von 120 Uebernachtungen am Arbeitsort diesem nur 1/3 des Erwerbs zur Besteuerung zugewiesen. Im anschliessenden Rekurs "lassen die Umstände annehmen, dass in Chur doch mit gewisser Regelmässigkeit Uebernachtungen stattfanden. Das kommt vorallem darin zum Ausdruck, dass dem Rekurrenten ständig ein Logis zur Verfügung stand". Der Besteuerungsanspruch des Arbeitsortes betrug in diesem Fall 1/4.

Eine solch "flexible" Praxis ruft nach einer gewissen Kritik. Bei einer Interessenabwägung muss der Voraussehbarkeit der Entscheidung gegenüber einer übertriebenen Einzelfallgerechtigkeit der unbedingte Vorrang gebühren. Dies vorallem bei Doppelbesteuerungskonflikten, die auf dem Rücken des Pflichtigen ausge tragen werden. Aber auch aus dem Charakter der Kollisionsnormen, folgt diese These fast zwingend. Eine Praxis, die den Ausgang eines Konfliktes jedesmal ins Ermessen der rechtsprechenden Behörde stellt, erfüllt die Anforderungen, die unserer Meinung nach an Kollisionsnormen gestellt werden sollten - Einfachheit, Klarheit, direkte Anwendbarkeit - nicht. Aus diesen Gründen ist eine allzu kasuistische Praxis in Doppelbesteuerungsangelegenheiten abzulehnen.

d) Pendler

Der Kleine Rat warf in RP 4694 die Frage auf, ob nicht in bescheidenem Umfange (1/3 oder 1/4) "der rechtlichen und faktisch auf dem Lande Domizilierte, der in der Stadt dauernd und ausschliesslich seinem Erwerb obliegt", zur Steuer in der Stadt herangezogen werden dürfe. Zu dieser Praxiserweiterung betrachtete sich die Regierung aber in ihren weiteren Ausführungen als nicht zuständig und hielt am Begriff des "Wohnens" fest.

Seither wurde der Grundsatz, dass der Pendler, der täglich zu seiner Familie zurückkehrt, nur am Wohnsitz steuerpflichtig ist, nicht mehr in Frage gestellt. Bei dieser Anknüpfung, die mit der bundesgerichtlichen übereinstimmt, tritt das Erwerbsdomizil ganz in den Hintergrund (55).

(55) RP 1345, 1346, 1374, 2288, 5618, 5625.

C Das Saisonarbeitsverhältnis

1. Im interkantonalen Verhältnis

a) Grundsatz

Ein Saisonarbeitsverhältnis liegt vor, wenn der Steuerpflichtige, ledig oder verheiratet, vom Mittelpunkt seiner persönlichen Beziehungen aus jedes Jahr ausserhalb seines Wohnortes eine Stelle annimmt, die zum voraus nur für die bestimmte Saisondauer angetreten wird. Zudem muss der Arbeitnehmer nachher wieder an seinen Ausgangsort zurückkehren, um dort bis zur Wiedereröffnung einer neuen Saison zu leben (56). In diesem Falle werden die Beziehungen zu dem Ort, wo der Steuerpflichtige zwischen den Saisonstellen wohnt, für stärker angesehen, als diejenigen zum jeweiligen Saisonarbeitsort. Demzufolge bleibt der "Familienort" Steuerdomizil; der Saisonarbeitsort ist im interkantonalen Verhältnis von der Besteuerung des Erwerbseinkommens ausgeschlossen.

B) Charakter des Saisonarbeitsverhältnisses

Damit ein Arbeitsverhältnis als Saisonarbeitsverhältnis eingestuft werden kann, muss es aus einem im Betrieb des Arbeitgebers liegenden Grund auf eine bestimmte Dauer begrenzt sein (57). So liegt namentlich ein saisonaler Anstellungsscharakter vor, wenn ein Betrieb jedes Jahr zu einer gewissen Zeit eingestellt wird oder wenn regelmässig infolge von Betriebseinschränkungen die Arbeit für einen Teil der Arbeitnehmer entfällt (58).

(56) ASA 27 336.

(57) Locher, § 3, I B, 4a Nr. 5, 6; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 118 N 18, 20.

(58) Dem ist eine Tätigkeit gleichzustellen, die vom Pflichtigen bei Antritt der Stelle, entweder nach der zu besorgenden Arbeit oder der Zeit nach, nur für eine ganz bestimmte Dauer übernommen wird, unter Wahrung der Beziehungen zu einem andern Kanton, demjenigen des Familienaufenthaltes oder hauptsächlichen Arbeitsortes.

Mit einer saisonbedingten Stellenaufgabe haben die Pflichtigen vor allem in den Branchen des Gast-, Fremdenverkehrs- und Baugewerbes zu rechnen. Es kommt jedoch nicht auf die Art des Berufes, sondern auf die Art der Anstellung an (59).

c) Zwischenaufenthaltort

Der Aufenthalt zwischen zwei Saisonstellen muss nach bundesgerichtlicher Praxis am "Familienort" zur Begründung eines Steuerdomizils mindestens zwei Monate betragen. Nicht erforderlich ist, dass sich am Zwischenaufenthaltort Familienangehörige befinden. Die Absicht, dorthin zurückzukehren, kann sich auch aus anderen Verknüpfungen dauerhafter Natur ergeben. Grundeigentum mit eigenem Haus oder ständige Miete einer Wohnung sind anerkannt (60).

An der Zweimonatsfrist hingegen wird strikte festgehalten. Es muss sich jedoch nicht um einen einzigen Aufenthalt handeln; verschiedene Aufenthalte zwischen verschiedenen Saisonstellen, die zusammen zwei Monate ergeben, genügen (61).

d) Begründung der Einheit des Besteuerungsrechts

Der Einheit des Besteuerungsrechts kommt deshalb eine gewisse formelle Berechtigung zu, weil es sich, mangels des Bestehens eines Gesetzes gegen die Doppelbesteuerung, in der vorliegenden Materie nur um die Feststellung allgemeiner Grundsätze und deren Anwendung handeln kann. Der Grundsatz der einheitlichen Besteuerung findet jedoch auch eine materielle Begründung. Fasst man nämlich einen grösseren Zeitraum und ein grösseres Gebiet ins Auge, so kann man

(59) Schlumpf/Dürr, 96 und dortige Beispiele.

(60) BGE 41 III 54.

(61) Locher, a.a.O. Nr. 6, 7, 10, 11; Schlumpf/Dürr, 94.

feststellen, dass ein gewisser Ausgleich stattfindet: "Auf diese allgemeinen Verhältnisse abzustellen, ist jedenfalls im Steuerwesen, wo der Einzelne in der Steuer nicht bloss ein Entgelt für das, was er vom Gemeinwesen erhält, zu leisten, sondern allgemein nach Massgabe seiner Leistungsfähigkeit an die öffentlichen Bedürfnisse beizutragen hat, gerechtfertigt" (62).

e) Mehrere Saisonstellen ohne Zwischenaufenthaltssorte

Liegen mehrere Saisonstellen direkt hintereinander, ohne dass ein Wohnsitz an einer Zwischensaisonstelle besteht, so tritt eine Steuerteilung ein. Diese ist entsprechend der zeitlichen Dauer der verschiedenen Saisonstellen zueinander, also nach den Grundsätzen der pro-rata-Besteuerung, vorzunehmen (63). In allen übrigen Fällen, in denen ein Zwischenaufenthaltssort gegeben ist, steht den Saisonarbeitsorten - auch bei langer Saison - kein Besteuerungsrecht zu.

f) Kraftwerkbau

Nach der neueren Praxis gilt die Arbeit an einem Kraftwerkbau nicht als saisonal, auch wenn im Winter die zum Stollenbau ungeeigneten Arbeiter entlassen werden. Die Begründung hiefür liege im Umstand, dass nicht bekannt sei, wen die Entlassung treffen werde (64). Erfüllt in diesem Fall der Pflichtige weder die Erfordernisse des Pendlers, noch des Wochenaufenthalters, so muss diese Anknüpfung bei Bestehen einer anderweitigen Familienniederlassung zu einer Steuerteilung führen (65).

(62) BGE 35 I 541; Locher, § 3, I B, 4a Nr. 2, 9.

(63) BGE 85 I 7.

(64) Schlumpf/Dürr, 97.

(65) Vgl. zur Steuerausscheidung bei getrenntem Familiendomizil, binten § 17, III, D, 3.

2. Im interkommunalen Verhältnis

a) Grundsatz

Nachdem der Saisonerberb zunächst ganz dem Saisonort zur Besteuerung zugewiesen worden war (66), führte die Praxisänderung von 1927 auch bei dieser Kategorie von Pflichtigen zu einer neuen Anknüpfung. Die interkommunale Praxis ging in der Frage der Saisonangestellten zwar weiterhin eigene Wege. Der Kleine Rat kam jedoch der bundesgerichtlichen Praxis soweit entgegen, dass er "aus Gründen der Gleichheit und der Billigkeit, sowie der Volkswirtschaft" in bezug auf das Erwerbseinkommen der Saisonarbeiter dem Zwischenaufenthaltsort die Hälfte des Steueranspruches zuerkannte (67).

Die Voraussetzungen, die zur Annahme eines Saisonarbeitsverhältnisses führen, sind dieselben wie bei der betreffenden interkantonalen Kollisionsnorm: der Anstellungscharakter sowie die Dauer des Aufenthaltes am Zwischensaisonort. "Der zuhause verbrachte Zwischenaufenthalt zwischen der Sommer- und der Wintersaison und umgekehrt muss mindestens zwei Monate betragen" (68).

b) Steuerteilung

Sind die Voraussetzungen zur Annahme einer Saisonstelle erfüllt, so ist die hälftige Teilung der Einkommenssteuer zwischen dem Wohnort und dem Arbeitsort die bis heute geltende Praxis. Dabei ist zu beachten, dass sich der hälftige Anspruch des Saisonortes nicht auf eine der Dauer der Arbeit entsprechende Quote des

(66) RP 3305, 3306, 3350, 3368 ; GRP 1909 57, 65.

(67) RP 4706; bestätigt in RP 5624.

(68) VGE 286/69 v. 12. November 1969 i.S. Salouf gegen St. Moritz.

Jahreserwerbs richtet; nur der Saisonerwerb als solcher untersteht der Steuerhoheit des Arbeitsortes (69). Es findet also keine pro-rata-Besteuerung statt (70). Nur für die Progression ist der Gesamterwerb eines Jahres massgebend. Dieser ist, wenn keine kantonale Veranlagung zur Verfügung steht, entweder nach dem Erwerb des vorangehenden Kalenderjahres oder nach den letzten 12 Monaten zu berechnen (71). Das Familienoberhaupt ist somit am Saisonarbeitsort für die Hälfte des dort erzielten Erwerbs steuerpflichtig. An seinem Wohnsitz wird die andere Hälfte des Saisonerwerbs sowie das ganze übrige Einkommen erfasst - vorbehältlich der Spezialsteuerdomizile.

(69) KRE v. 23. Dezember 1949 i.S. T. gegen St. Moritz und KRE vom 31. Oktober 1952 i.S. B. gegen Schuls/Scuol und Chur.

(70) Liegen mehrere Saisonstellen direkt hintereinander ohne Zwischenaufenthaltsort, so kommt es natürlich zur pro-rata-Besteuerung, vgl. vorn § 17, III, C, e.

(71) KRE vom 4. Juni 1954 i.S. B. gegen Pontresina; ZBl 55 476.

c) Erwerbstätigkeit bei grösseren Bauten

Artikel 65 Absatz 2 StG statuiert generell eine Quellensteuerpflicht für natürliche Personen, die bei grösseren Bauten im Kanton Graubünden erwerbstätig sind (72). Nach Rechenberg verankert diese Bestimmung die bisherige Praxis im Gesetz (73). Wohnt ein unselbstständig Erwerbstätiger in einem anderen Kanton der Schweiz, so findet diese Regelung ihre Schranke im Doppelbesteuerungsverbot. Unter Umständen kann bei Arbeiten an einem Kraftwerk aber auch bei ausserkantonalen Saisoniers ein Steuerdomizil entstehen (74).

Im interkommunalen Verhältnis wird ein Arbeitnehmer mit zivilem Wohnsitz in einer nicht am Bau beteiligten Gemeinde die Steuerteilung zwischen dem Arbeitsort und dem Wohnort nach den allgemeinen Regeln durchsetzen können. Wohnt der unselbstständig Erwerbende in einer der beteiligten Gemeinden, so hat er das Recht nach deren Steuerfuss und nicht nach dem bei der Quellensteuer gängigen mittleren Fuss der am Bau beteiligten Gemeinwesen besteuert zu werden (75).

(72) Art. 64 Abs. 2 StG: Unter Vorbehalt des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbotes wird von natürlichen Personen, die bei grösseren Bauten in Graubünden erwerbstätig sind, die Einkommenssteuer an der Quelle erhoben.

(73) Rechenberg, Kommentar, 64.3.2.

(74) Vorn § 17, III, C, 1, f.

(75) Nach Rechenberg, Kommentar, 64.3 zählt auch der Strassenbau zu den durch Art. 62 Abs. 2 StG erfassten grösseren Bauten.

D Die Steuerpflicht am Ort der Familienniederlassung

1. Grundsatz der Familienbesteuerung

Bei der Besteuerung natürlicher Personen gilt die Regel der Individualbesteuerung (76). Die Familienbesteuerung ist die Ausnahme, die sich bis heute im Kreis der nächsten Familienangehörigen erhalten konnte. Die Familie wird als wirtschaftliche Einheit behandelt (77). Das Familienoberhaupt ist für das Gesamteinkommen und das Gesamtvermögen steuerpflichtig (78).

Das Steuerrecht behandelt die Familie analog zum Zivilrecht als Einheit, bei der sich die Rechtsbeziehungen konzentrieren (79). Der Einheit des zivilrechtlichen Wohnsitzes steht im Steuerrecht die Einheit der Familienbesteuerung zur Seite. Einkommen und Vermögen der Familienglieder werden zusammengerechnet. Diese "Gemeinschaftlichkeit der Mittel" führt dazu, dass bei der Einkommenssteuer Wertverschiebungen innerhalb der Familie rechtlich irrelevant bleiben. Es ist unerheblich, welchen Verlauf das Geld innerhalb des Haushaltes nimmt, wieviel der einzelne Hausgenosse verbraucht (80).

(76) ZBl 58 397.

(77) Reimann/Zuppinger/Schärner, I 128 N 2; a.M. Blumenstein, System, 63; Rechenberg, Kommentar, 5.6.

(78) Reimann/Zuppinger/Schärner, a.a.O. und I 138 N 12.

(79) Egger, N 1 zu Art. 161 ZGB.

(80) Imboden, Einheit der Familie, 379.

Diese Grundsätze sind für den Normalfall, d.h. den gemeinsamen Wohnsitz von Familienoberhaupt und Familienangehörigen entwickelt worden. Besteht nun aber eine vom Wohnsitz des Familienhauptes getrennte, auf die Dauer berechnete Familienniederlassung, so ist diese einfache und klare Anknüpfung zu modifizieren.

2. Gründe und Voraussetzungen eines getrennten Familiendomizils

Die Gründe, die zu getrennten Wohnsitznahmen von Familienoberhaupt und Familie führen, sind als solche ohne Bedeutung (81). Im Vordergrund stehen berufliche Konstellationen. Es können auch Gesundheitsrücksichten oder besondere Anhänglichkeit zum bisherigen Familiensitz zur Trennung führen (82). Die Zerrüttung der ehelichen Verhältnisse kann ebenfalls Grund einer dauernden Trennung sein. Doch sind in diesem Fall meist die Voraussetzungen für eine getrennte Besteuerung gegeben (83).

Welches sind die Voraussetzungen für die Entstehung eines getrennten Familiendomizils? Es sind dieselben wie für die Begründung des Wohnsitzes überhaupt. Die Familienniederlassung darf somit nicht nur zur Erreichung eines Sonderzweckes gewählt werden. Vielmehr soll sie auf unbestimmte Zeit dem allgemeinen Selbstzweck des Wohnens dienen. Nicht nötig ist, dass sie bereits längere Zeit

(81) Schlumpf/Dürr, 107, 110 und dort zitierte BGE.

(82) Schlumpf/Dürr, a.a.O.

(83) Ein Spezialfall der getrennten Familienniederlassung liefern die Ehegatten, die sich überhaupt noch nicht zu einer gemeinsamen Haushaltführung vereint haben, weil die Ehefrau an ihrem vorehelichen Wohnsitz bei den Eltern wohnt und ihrer vorehelichen Erwerbstätigkeit nachgeht.

Vgl. Locher, § 3, I B, 3 Nr. 3; Schlumpf/Dürr, 111; Sarasin, 28.

gedauert hat; entscheidend ist die Absicht der unbestimmten Dauer (84), so dass die spätere Vereinigung der Familie an einem Ort als ausgeschlossen gelten kann. Das sekundäre Familiendomizil müsste deshalb konsequenterweise dahinfallen, sobald der Wille zur Wiedervereinigung erkennbar wird; sobald also der Familienwohnsitz aufhört auf die Dauer berechnet zu sein (85). Das Bundesgericht entschied jedoch in Aenderung seiner Praxis, dass der Wohnsitz bis zur tatsächlichen Umsiedlung am bisherigen Ort bestehen bleibe (86) (87).

3. Umfang der Steuerpflicht

Im Normalfall fällt die Haushaltsführung des Steuerpflichtigen mit seinem Wohnsitz zusammen. Anders verhält es sich bei einem getrennten Familiendomizil. Hier sorgt das Familienhaupt für seine eigenen Bedürfnisse ständig an einem andern Ort und führt einen von den übrigen Familienmitgliedern getrennten Haushalt. Seine ökonomische Leistungsfähigkeit manifestiert sich in der Folge unter zwei Steuerhoheiten. Dies rechtfertigt ausnahmsweise eine Steuerteilung, damit jedes Gemeinwesen die Leistungsfähigkeit des Pflichtigen im Umfange seiner Wirtschaftstätigkeit ausnutzen kann (88).

(84) Locher, P 3, I B, 3 Nr. 1 - 4, 8, 9, 11, 13; Schlumpf/Dürr, 110.

(85) BGE 65 I 227; Locher, a.a.O., Nr. 9.

(86) Schlumpf/Dürr, 91, 112.

(87) Der nur in vereinzelten Bundesgerichtsurteilen ausgesprochene Gedanke eines steuerrechtlichen Doppelwohnsitzes der Familie hat sich nicht in die Steuergesetzgebung eingebürgert, Blumenstein, System, 50.

(88) Schlumpf/Dürr, 110; Pra 65 322.

Diese Ausnahme führt in der bundesgerichtlichen Praxis zu den folgenden Teilungsregeln. Der Ehemann bleibt für das gesamte Vermögen und Einkommen steuerpflichtig, obwohl die Steuerfaktoren unter die beiden Orte verteilt werden (89). Eine Ausnahme bildet die Besteuerung von Grundeigentum, Erbschaften und Schenkungen (90) (91). Da diese Kategorien besonderen Regeln folgen, bleiben für die Teilung: Arbeitseinkommen, bewegliches Vermögen und dessen Ertrag, sowie Renten und dergleichen.

Die Teilung erfolgt generell zu gleichen Teilen. Auf die güterrechtlichen Verhältnisse wird keine Rücksicht genommen. Die einzelnen Einkünfte werden nicht lokalisiert, in der Erwägung, dass der Aufwand sich etwa zur Hälfte auf das Familienhaupt und auf die übrige Familie verteilen werde (92). Nur ganz besondere Verhältnisse rechtfertigen eine andere Teilung (93).

In jedem Fall ist die Progression des Gesamteinkommens massgebend. Jeder Kanton berechnet die Steuer von "seiner Hälfte" nach dem Satz des Ganzen.

- (89) Locher, § 3, I B, 3 Nr. 1; Schlumpf/Dürr, 112; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 280 N 17; StR 9 496, 551; ZBl 55 437.
- (90) Reimann/Zuppinger/Schärner, 129 N 5; Schlumpf/Dürr, a.a.O.
- (91) Reimann/Zuppinger/Schärner, a.a.O.; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 154 N 10.
- (92) BGE 40 I 221, 47 I 64; Locher, § 3, I B, 3 Nr. 1, 7, 14; Schlumpf/Dürr, 113; Pra 68 7; RP 4705.
- (93) Z.B. Erwerbstätigkeit beider Ehegatten, BGE 46 I 450; RP 3309.

4. Keine interkommunale Praxis

Vor der Praxisänderung vom Jahre 1927 ging der Ort des getrennten Familiendomizils absolut leer aus (94), sofern nicht Grundeigentum dort zu versteuern war. Erwerb und faktischer Wohnsitz des pflichtigen Familienoberhauptes genügten, um eine absolute Vorrangstellung des Arbeitsortes zu begründen. Trat an die Stelle des faktischen Wohnens noch eine eigene Haushaltsführung und somit der zivilrechtliche Wohnsitz als Ausdruck des Schwerpunktes der Interessen, so erfasste die Steuerhoheit des Wohnsitzes des Familienoberhauptes selbstredend auch das bewegliche Vermögen.

Wie der Konflikt zwischen dem Wohnsitz des Familienoberhauptes und der getrennten Familienniederlassung nach der Praxisänderung gelöst werden müsste, dazu konnte die Judikatur bis anhin keine Stellung beziehen. Doch bestehen unsererseits kaum Zweifel, dass in Anlehnung an die bundesgerichtliche Praxis eine hälftige Teilung der Schlüssel sein wird (95) (96).

Im Gegensatz zur interkommunalen Ausscheidung, wie sie zwischen dem Arbeitsort und dem Wohnort des unselbständig Erwerbenden Wochenaufenthalters und Saisonniers besteht, würde dies auch zu einer Teilung des beweglichen Vermögens und dessen Ertrag sowie von Renten und dergleichen führen. Diese Anknüpfung würde interkommunal gewisse Ungereimtheiten mit sich bringen. Für eine weitere Abweichung von der bundesgerichtlichen Praxis besteht jedoch kein Anlass, zumal dieser Tatbestand wirtschaftlich vollkommen unbedeutend ist.

(94) RP 3369

(95) Der Tatbestand, der zur Bejahung eines getrennten Familiendomizils innerhalb ein und desselben Kantons führen könnte, wird aus faktischen Gründen (räumliche Verhältnisse) kaum je erfüllt werden.

(96) RP 4705.

E Die getrennte Besteuerung der Ehegatten - interkantonal und interkommunal gleiche Anknüpfung

1. Selbständiger Wohnsitz der Ehefrau

Die getrennte Besteuerung der Ehegatten ist von der Teilung der Steuerberechtigung bei der Familienniederlassung zu unterscheiden (97). Hier ist jeder Ehegatte als selbständiges Steuersubjekt gesondert zu besteuern und demnach hat auch die Ehefrau ihr besonderes Steuerdomizil; bei der Familienniederlassung handelt es sich dagegen um ein sekundäres Steuerdomizil des alleinigen Steuersubjektes "Ehemann".

Der zivilrechtliche Wohnsitz der Ehefrau befindet sich gemäss Artikel 25 Absatz 1 ZGB am Wohnsitz des Ehemannes. Die gesetzliche Regelung gilt auch für das interkantonale Steuerrecht (98). Ist der Wohnsitz des Ehemannes nicht bekannt oder ist die Ehefrau berechtigt, getrennt zu leben, so kann sie einen selbständigen Wohnsitz begründen (99). Diese ausnahmsweise Berechtigung steht ihr zu nach Einreichung der Klage auf Scheidung oder Trennung (100), aufgrund eines Trennungsurteils (101) und wenn der Schutz des Ehegatten oder der ehelichen Gemeinschaft die einstweilige Aufhebung des gemeinsamen Haushalts rechtfertigt (102).

Die Berechtigung der Frau, getrennt zu leben, setzt keine richterliche Verfügung voraus. Sie besteht, wenn objektive Tatsachen vorliegen, die nach Artikel 170 ZGB die Ehefrau zur Auf-

(97) Vgl. vorn § 17, III, D.

(98) Schlumpf/Dürr, 114; Reimann/Zuppinger/Schärer, I 67 N 58.

(99) Art. 25 Abs. 2 ZGB.

(100) Art. 170 Abs. 2 ZGB.

(101) Art. 146/147 ZGB.

(102) Art. 169 Abs. 2, 170 Abs. 1 ZGB: Die Aufhebung des gemeinsamen Haushalts ist gerechtfertigt, wenn "die Gesundheit, der gute Ruf oder das wirtschaftliche Auskommen eines Ehegatten durch das Zusammenleben ernstlich gefährdet ist".

hebung der häuslichen Gemeinschaft ermächtigen (103). Sind diese Voraussetzungen erfüllt, braucht es keiner Zustimmung des Ehemannes (104).

Ausserdem ist zur Begründung eines selbständigen Wohnsitzes die Erfüllung der Voraussetzungen eines Wohnsitzerwerbes an sich notwendig. So behält die Ehefrau, die befugterweise vom Manne getrennt lebt, ihren ehelichen Wohnsitz, bis sie nach den allgemeinen Vorschriften einen neuen Wohnsitz erworben hat (105).

Auf der anderen Seite genügt die bloss e Einwilligung des Ehemannes zum Getrenntleben, im Sinne von Artikel 25 Absatz 2 ZGB, für einen selbständigen Wohnsitz der Ehefrau keinesfalls. Nur objektive Tatsachen vermögen den Grund zur Rechtfertigung der Aufhebung der häuslichen Gemeinschaft zu liefern.

Ebensowenig vermag der Umstand, dass die Eheleute faktisch schon viele Jahre getrennt leben, einen selbständigen Wohnsitz der Frau zu begründen (106).

Zu diesem zivilrechtlichen Moment muss kumulativ noch die Aufgabe der wirtschaftlichen Einheit treten. Kommt der Ehemann vollständig für den Unterhalt der Frau auf, so ist diese trotz gerichtlicher und faktischer Trennung nicht selbständiges Steuerobjekt (107). Wirtschaftlich sind die Ehegatten noch immer miteinander verbunden.

(103) BGE 41 I 106, 42 I 145, 377, 47 I 425, 52 I 143, 53 I 60, 54 I 115, 64 II 397, 69 II 275 u.a.; Blumenstein, System, 49;

(104) Locher, § 3, III C, 3 Nr. 1; Schlumpf/Dürr, 114.

(105) BGE 69 II 275 f.

(106) Das bloss faktische Getrenntleben verschiebt die Steuerhoheit nicht oder begründet höchstens das sekundäre Steuermozil der Familienniederlassung. Eine andere Auffassung hat die Zürcher Steuerpraxis, vgl. Reimann/Zuppinger/Schärer, I 135 N 2, 136 N 7.

(107) Locher, § 3, III C, 3 Nr. 13; Schlumpf/Dürr, 115; Reimann/Zuppinger/Schärer, I 134 N 1; ZBl 48 305, 47 425.

Interkantonale massgebend sind also ein zivilrechtliches und ein wirtschaftliches Element:

- Die Ehegatten müssen im Sinne von Artikel 25 Absatz 2, 147 und 170 ZGB zu getrennter Lebensführung berechtigt sein, wobei faktische Trennung nicht genügt.
- Zwischen den Ehegatten darf keinerlei Gemeinschaftlichkeit der Mittel für Wohnung und Unterhalt mehr bestehen. Allfällige Unterstützung des einen durch den anderen Teil ist folglich nur mehr in Form von ziffernmässig bestimmten Beträgen zulässig (108).

In der interkommunalen Doppelbesteuerungspraxis ist der Fall der getrennten Ehegatten gleich zu behandeln. Die ist jedoch lediglich eine These, da - wie bereits erwähnt - bis anhin diesbezügliche Entscheidungen fehlen.

2. Besteuerung der Unterhaltsbeiträge

Getrennt lebende Ehegatten, die wirtschaftlich keine Einheit mehr bilden, haben als zwei verschiedene Steuersubjekte zu gelten. Somit kann der Ehemann auch für den der getrennt lebenden Frau geschuldeten Alimentenbetrag der Steuerpflicht unterworfen werden. Dies ist auch zulässig, wenn die Ehefrau diese Alimente ihrerseits als eigenes Einkommen zu versteuern hat. Mangels Identität der Steuersubjekte liegt keine unzulässige Doppelbesteuerung vor (109) (110).

(108) Locher, a.a.O., Nr. 4; Schlumpf/Dürr, a.a.O.

(109) BGE 90 I 292 = ASA 34 388. Huber bemerkt in ZBJV 101 336 zu diesem Entscheid: "Es hält schwer, den Entscheid zu kritisieren, und doch ist das Ergebnis unbefriedigend, zumal es die Leistungswilligkeit des verpflichteten Ehegatten noch mehr unterhöhlen wird".

(110) Diese Ausgestaltung des Steuerrechts, die praktisch dem Fiskus eine zusätzliche Verdienstmöglichkeit einräumt und den durch die Scheidung ohnehin stark belasteten Ehemann nochmals zur Kasse bittet, hat der Kanton Graubünden nicht übernommen. Gemäss Art. 24 lit. f StGGR sind alle Alimente zum Abzug zugelassen, "wenn diese beim ausser Kanton wohnhaften Empfänger Einkommen bilden".

3. Umfang der Steuerpflicht

Beim selbständigen Wohnsitz der Ehefrau bestimmt sich der Umfang der Steuerpflicht grundsätzlich nach dem Güterstand. Die Frau ist an ihrem Wohnsitz für alles bewegliche, frei verfügbare Vermögen und den daraus fliessenden Einkünften steuerpflichtig. Die bundesgerichtliche Regel, wonach Nutzniessungsgut beim Nutzniesser zu besteuern ist, findet auch hier Anwendung. Es ist abzuklären, welchem Ehegatten Verwaltung und Nutzung an den einzelnen Vermögensteilen zusteht. Persönliche Einkünfte sind naturgemäss dem Erwerber zuzurechnen.

Aus diesen Grundsätzen ergibt sich folgende Regelung:
Unter jedem Güterstand hat die getrennt lebende Ehefrau die Vermögenssteuer vom Sondergut und die Einkommenssteuer vom Sondergutsertrag und aus der selbständigen Berufsausübung (111) zu entrichten. Bei Güterverbindung (112), Gütereinheit (113) und allgemeiner Gütergemeinschaft (114) hat es damit sein Bewenden. Demgegenüber kommt bei der beschränkten Gütergemeinschaft (115) mit Gütertrennung die Vermögenssteuer für die von der Gütergemeinschaft ausgeschlossenen Vermögenswerte hinzu. Bei der Gütertrennung (116) ist ausserdem die Vermögenssteuer für das gesamte Frauengut und die Einkommenssteuer für den Ertrag daraus zu entrichten. Beim Total- oder Ehesteuersystem (117) ist endlich die Vermögenssteuer vom Frauengut - abzüglich des dem Mann zur Tragung der ehelichen Lasten zugewiesenen Betrages, der Ehesteuer - und die Einkommenssteuer aus dem Ertrag dieses Vermögens, von der Frau geschuldet.

(111) Art. 167 ZGB

(112) Art. 178 und 194 ZGB

(113) Art. 199 ZGB

(114) Art. 215 ff. ZGB

(115) Art. 237 ZGB

(116) Art. 241 ff. ZGB

(117) Art. 247 ZGB

IV Der alternierende Wohnsitz

A Voraussetzungen

Jede Person besitzt in der Regel nur ein Hauptsteuerdomizil. Ausnahmsweise kann jedoch ein alternierender Wohnsitz angenommen werden. Dem steht der Wohnsitzbegriff des Zivilgesetzbuches nicht entgegen (118).

Voraussetzung zur Begründung eines alternierenden Wohnsitzes ist erstens die Aufenthaltsdauer, die an beiden Orten ungefähr gleich lang sein muss. Im weiteren muss der betreffende Ort während der Dauer des Aufenthaltes der Mittelpunkt der Lebensbeziehungen sein. Damit nicht der eine Ort prävaliert, setzt dieses Erfordernis gleich starke Beziehungen zu beiden Orten voraus (119). Gleiche Intensität ist dann gegeben, wenn der Pflichtige an beiden Orten berufstätig ist und seine Angehörigen ihn regelmässig begleiten (120) (121).

Treffen diese Voraussetzungen nicht zu, so gilt nach der allgemeinen Regel derjenige Ort als Wohnsitz, zu dem die stärkeren Beziehungen bestehen.

(118) Schlumpf/Dürr, 101.

(119) Blumenstein, System, 50; Locher, § 3, I A, 3 Nr. 1, 4 - 6; Schlumpf/Dürr, a.a.O.; Reimann/Zuppinger/Schärfer, I 57 N 15; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 123 N 36; ASA 38 344, 37 404 f., 35 256 f.

(120) ASA 44 543. In VGE 239/78 v. 22.8.78 i.S. Chur gegen Sufers wurde die Annahme eines alternierenden Wohnsitzes unter Berufung auf die Bundesgerichtspraxis abgelehnt. Vgl. ferner RP 269.

(121) ZBl 55 283 (BGE v. 3.2.54 i.S.W.). In diesem Entscheid erachtet das Bundesgericht beim unselbständig Erwerbenden die wirtschaftliche Bedeutung seiner Anstellung als wichtiges Merkmal der Beziehung zum jeweiligen Ort.

B Umfang der Steuerpflicht

Ist ein alternierender Wohnsitz zu bejahen, so ist in der Regel eine hälftige Teilung der Steuerhoheit vorzunehmen, sofern nicht besondere Gründe für eine andere Teilung sprechen. Im Gegensatz zum sekundären Steuerdomizil wird auch das Erwerbseinkommen aus unselbständiger Tätigkeit miteinbezogen. In den Fällen eines alternierenden Wohnsitzes beansprucht der Steuerpflichtige eben in zwei Gemeinwesen gleichermaßen die öffentlichen Einrichtungen und verursacht Lasten, die aus den Steuermitteln getragen werden müssen; es wäre deshalb unbillig, nur einem Gemeinwesen eine unbeschränkte Steuerhoheit zuzuerkennen (122).

(122) Locher, § 3, I A, 3; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 123 N 36.

§ 18 Die Besteuerung kraft Aufenthaltes

I Interkantonale und interkommunale Anknüpfung

A Der Aufenthalt als Steuerdomizil

Es kommt vor, dass eine Person keinen Wohnsitz hat, da sie sich nirgends mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder sich wegen fremdenpolizeilicher Vorschriften nicht aufhalten kann (1). Hilft in diesem Falle Artikel 24 Absatz 1 ZGB, der den einmal begründeten Wohnsitz einer Person bis zum Erwerb eines neuen Wohnsitzes weiterbestehen lässt? Da das Steuerrecht regelmässig auf die faktischen Verhältnisse abstellt, kann dieser fiktive oder formelle zivilrechtliche Wohnsitz keine Geltung beanspruchen (2). Zur Schliessung dieser Lücke ist deshalb ein neuer Anknüpfungspunkt gewählt worden: der Aufenthalt.

Das Bundesgericht führt hiezu in BGE 52 I 24 folgendes aus: Ist der Wohnsitz endgültig aufgegeben (3), "so kann er auch nicht mehr Mittelpunkt der persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen sein. Der zivilrechtliche Wohnsitz gilt also nur dann als Steuerdomizil des Unselbständigerwerbenden für sein Einkommen und das bewegliche Vermögen, wenn er im Sinne von Artikel 23 Absatz 1 ZGB (in der Schweiz) begründet ist. Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, so gilt der schweizerische Aufenthaltsort als Steuerdomizil, selbst dann, wenn daneben ein zivilrechtlicher Wohnsitz - im Ausland oder kraft Artikel 24 Absatz 1 ZGB in der Schweiz - noch besteht".

(1) Locher, § 3, II A, Nr. 2, 3, 5; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 126 N 47.

(2) Schlumpf/Dürr, 68; Sarasin, 22; BGE 35 I 40, 52 I 23, 69 I 97, 94 I 322; ASA 39 284, 43 139.

(3) Die Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes kann jedoch nicht leichthin angenommen werden. Die Absicht muss deutlich zum Ausdruck kommen; alle bisherigen Beziehungen zum Wohnsitz müssen gelöst sein (Aufgabe der Wohnung, Verkauf der Liegenschaft), vgl. BGE 67 I 102.

Aufenthalt ist das tatsächliche Verweilen an einem Orte. Besteht in der Schweiz kein früherer Wohnsitz, was namentlich bei Ausländern vorkommt, so gilt Artikel 24 Absatz 2 ZGB entsprechend der Aufenthaltsort als zivilrechtlicher Wohnsitz. Knüpft nun die Besteuerung an den Aufenthalt an, so sind die Steuerhoheiten grundsätzlich danach abzugrenzen, welchem Aufenthaltsort der Steuerpflichtige während des Zeitraums, wofür die Steuer geschuldet wird, am stärksten verbunden ist (4).

Auch hier sind formelle Beziehungen irrelevant. Entscheidend ist die Gesamtheit der tatsächlichen Beziehungen (5).

Bei mehreren Aufenthaltsorten ist die Steuerhoheit im Verhältnis der Dauer des jeweiligen Aufenthaltes zu teilen, selbst wenn eines der berechtigten Gemeinwesen auf den ihm zugeteilten Anteil verzichtet (6). Diese Regelung findet namentlich auch auf Saisonangestellte ohne Zwischenaufenthaltsort Anwendung (7).

Damit der Aufenthalt zur Begründung des Steuerwohnsitzes führt, braucht es jedoch nicht der Absicht des dauernden Verbleibens. Es genügt der Wille bis auf weiteres, bis zum Eintritt eines bestimmten Ereignisses, dem Antritt einer neuen Stelle oder der Gründung eines eigenen Geschäfts, an einem Ort zu bleiben, sofern dieser Aufenthalt nicht nur einem blossen Sonderzwecke, sondern demjenigen der Fristung des Lebens dient (8).

- (4) BGE 43 I 413. Dieser Grundsatz der Besteuerung des Ausländers am Aufenthaltsort findet sich auch in den internationalen Doppelbesteuerungsabkommen, vgl. Schlumpf/Dürr, 71.
- (5) BGE 69 I 79 E 4; ASA 28 476.
- (6) BGE 85 I 7: "Bei gleichartigen und zeitlich nicht stark verschiedenen Aufenthalten ist die steuerliche Zugehörigkeit zu teilen". Pra 48 106 = ASA 28 479 = StR 1960 21.
- (7) Mit dieser Regelung wird eine an sich unerwünschte Zersplitterung der Steuerhoheit bewirkt. Ausscheidung und Steuerbezug werden jedoch nur unwesentlich erschwert, da es sich meistens um quellenbesteuerte ausländische Arbeitnehmer handelt.
- (8) ASA 27 367.

B Der Aufenthalt zu Sonderzwecken

Die Absicht des dauernden Verbleibens, die zur Entstehung des zivilrechtlichen Wohnsitzes nötig ist, ergibt sich aus dem Zweck des Aufenthaltes (9). Der Aufenthalt zu einem Sonderzweck, etwa zu Kur- und Heilzwecken oder zu Studien- und Ausbildungszwecken (10), genügt nicht zur Begründung des Steuerwohnsitzes. Es liegt in der Natur eines solchen Aufenthaltes, dass er nur vorübergehend, d.h. bis zur Erreichung des Sonderzweckes gewollt ist.

Ein frei gewählter Aufenthalt in einer Heilanstalt begründet keinen Wohnsitz, wenn er nur der Wiederherstellung der Gesundheit, also einem vorübergehenden Sonderzweck dient; auch wenn er lange dauern sollte (11). Dauernd und damit geeignet, Wohnsitz zu begründen, wird er erst dann, wenn sich erweist, dass er längere Zeit dauert und sein Ende von noch unbestimmten Umständen abhängt (12).

Generell anders verhält es sich dagegen, wenn der Kranke alle bisherigen Verbindungen löst und durch besondere Vorkehren seinen Willen zum Ausdruck bringt, dauernd am neuen Ort zu verbleiben (13). Hiezu bedarf es nach Lehre und Rechtsprechung nur ein tatsächliches Wollen, also keine Urteilsfähigkeit (14).

Diese Grundsätze gelten auch für Studien- und Ausbildungszwecke (15).

(9) Vgl. vorn § 17, II, B.

(10) Art. 26 ZGB.

(11) BGE 89 III 9.

(12) ASA 26 382; ZBl 49 314.

(13) Locher, § 3, II B, 1 Nr. 8 a; Schlumpf/Dürr, 78; Reimann/Zuppinger/Schärer, I 61 N 27; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 126 N 49; Rechenberg, Kommentar, 10.2.; ASA 27 131.

(14) Egger, N 23 zu Art. 23 ZGB und dortige Zitate; SJZ 24 360; Locher, a.a.O., Nr. 8 b.

(15) Locher, § 3, II B, 2 Nr. 1 - 6.

C Das sekundäre Steuerdomizil des Saisonaufenthalters

1. Voraussetzungen

a) Tatsächlicher Aufenthalt von mindestens 90 Tagen

Das Steuerdomizil des Saisonaufenthalters (16) bedeutet eine Ausnahme vom Grundsatz der Steuerpflicht natürlicher Personen am Wohnsitz. Es wird begründet, wenn sich jemand ausserhalb seines Wohnsitzes in einem anderen Kanton in eigener Liegenschaft aufhält oder im auf längere Zeit gemieteten Haus wohnt und dabei so feste Beziehungen zum Aufenthaltsort entstehen, dass der Zusammenhang mit dem Wohnsitz vorübergehend in den Hintergrund tritt (17) (18).

Ob die letztere Voraussetzung im Einzelfall gegeben ist, entschied das Bundesgericht in der älteren Praxis anhand der Dauer und unter Gesamtwürdigung der Umstände. Die Aufenthaltsdauer war jedoch zahlenmässig nicht festgelegt. Dies führte zu grosser Rechtsunsicherheit (19).

(16) Entgegen der üblichen Ausdrucksweise "Sommerbewohner" (Schlumpf/Dürr, 102; Locher, § 3, II C) gilt diese steuerrechtliche Sonderregelung unabhängig von der Jahreszeit auch für Winterbewohner etc. Der allgemeine Ausdruck des Saisonaufenthalters ist deshalb zutreffender, vgl. BGE 75 I 121, 74 I 37, 65 I 92; Blumenstein, System, 50; Reimann/Zuppinger/Schärer, I 60 N 29; Studer, Doppelbesteuerungspraxis, 45; Sarasin, 22.

(17) Art. 10 Ziff. d StGGR umschreibt den steuerpflichtigen Saisonaufenthalt folgendermassen: "Natürliche Personen sind steuerpflichtig, wenn sie sich im Kanton mindestens neunzig Tage im Jahr auf eigenem Grund und Boden aufhalten oder in einer für längere Zeit gemieteten Wohnung eigenen Haushalt führen".

(18) BGE 75 I 121 E 3 = Pra 38 86 = ZBl 50 442; in VGE 239/78 v. 22.8.78 i.S. Chur gegen Sufers wurde die Frage nach einem Saisonaufenthalt anhand der bundesgerichtlichen Kriterien geprüft.

(19) Locher, § 3, II C, Nr. 8; Schlumpf/Dürr, 104.

Die Entwürfe zu einem Bundesgesetz über die Doppelbesteuerung (20) haben deshalb den Aufenthalt auf die Minimaldauer von 90 Tagen fixiert (21). Dieser muss zudem ohne wesentliche Unterbrechungen die geforderte Zeitspanne von 90 Tagen umfassen, weil sonst die besonders enge, eine Besteuerung rechtfertigende Verbundtheit mit dem Aufenthaltsort gar nicht entstehen kann (18). Dieses Erfordernis trifft nicht unbedingt den Steuerpflichtigen selbst. Es genügt, wenn die Familie an den Saisonort übersiedelt und der am Wohnsitz berufstätige Familienvater nur über das Wochenende bei der Familie verweilt (22).

b) Wohnen in eigenem Haus oder in für längere Zeit gemieteter Wohnung

Die Aufenthaltsdauer von 90 Tagen genügt für sich allein noch nicht. Gefordert ist eine periodische Wiederkehr an den betreffenden Ort. Wo keine rückblickende Würdigung möglich ist - indem der Nachweis schon stattgefundener mehrfacher Saisonaufenthalte erbracht wird - muss für die Beurteilung dieser Frage auf die konkreten äusseren Umstände abgestellt werden. Solche Indizien sind vor allem ein eigenes Haus oder eine Mietwohnung.

(20) Entwurf Speiser von 1901, ZSR NF 21 589, Entwurf Blumenstein von 1914 sowie Entwurf des Bundesgerichts von 1916.

(21) Dieses Erfordernis ist zwar im BGE 65 I 92, der die zeitliche Richtlinie von 90 Tagen einführt, nicht ausdrücklich aufgestellt worden, ergibt sich aber aus dem in diesem Urteil enthaltenen Hinweis auf die Entwürfe zu einem BG über die Doppelbesteuerung (vgl. N 20).

(22) Locher, § 3, II C, Nr. 13 und § 3, I A, 1 Nr. 17.

Entscheidend ist, dass aus den tatsächlichen Verhältnissen so enge Beziehungen zum Aufenthaltsort entstehen, dass sie für die Absicht der Wiederkehr schlüssig sind. Die rechtliche Verbundenheit mit jenem Ort spielt, allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen gemäss, erst in zweiter Linie eine Rolle. Eine dingliche Berechtigung an Grund und Boden oder bloss eine obligatorische an einem Mietobjekt sind an sich wichtige Hinweise. Doch kann ein langjähriger Mietvertrag (23) eine Wiederkehr ebenso gut indizieren, wie das Wohnen im eigenen Hause. Auch der Aufenthalt im Hause, das einem nahen Verwandten gehört, vermag dem Erfordernis der engen Beziehung zum Aufenthaltsort zu genügen (24).

c) Führung eines eigenen Haushaltes

Durch die Führung eines eigenen Haushaltes werden die Beziehungen zu dem betreffenden Ort schliesslich noch untermauert. Die Beziehungen stehen denen zum Wohnsitz in nichts mehr nach. Dieser tritt vorübergehend in den Hintergrund (18).

Als nicht genügend zur Annahme eines Saisonsteuerdomizils hat das Bundesgericht das Wohnen in einem eigenen Chalet, auch wenn die Mahlzeiten in einem Gasthof eingenommen werden, angesehen (25).

(23) BGE 71 I 155 E 2 = Pra 34 139. Es genügt auch ein kurzfristiger Vertrag, der immer wieder erneuert worden ist. Bei einem Mietvertrag wird immerhin verlangt, dass die Wohnung mit eigenen Möbeln bestückt ist (eigene Haushaltsführung).

(24) Locher, § 3, II C, Nr. 10; Schlumpf/Dürr, 103.

(25) BGE 47 I 71 (Zu diesem Zeitpunkt war die Richtlinie von 90 Tagen noch nicht festgesetzt; die Dauer wäre in casu nicht erfüllt gewesen) und BGE vom 4.5.1934 i.S.S. sind Einzelfälle. Das Kriterium der Haushaltsführung gibt nicht viel her und könnte u.E. unbeschadet fallen gelassen werden.

2. Der Umfang der Steuerpflicht am Saisonaufenthaltort

a) Grundsatz

Liegt ein steuerrechtlich relevanter Saisonaufenthaltort vor, so tritt grundsätzlich, inbezug auf das bewegliche Vermögen und dem Ertrag daraus, eine Steuerteilung pro rata temporis ein.

Begründet wird diese Abgrenzung der Steuerhoheiten mit der räumlichen Beziehung der Steuerobjekte zum Aufenthaltort des Pflichtigen. Wo keine räumliche Beziehung besteht, kann auch kein Besteuerungsrecht entstehen. Mangels dieser Voraussetzung ist denn auch das Erwerbseinkommen von der Steuerteilung regelmässig ausgeklammert worden. Denn für das letztere besteht eine weit engere örtliche Bindung zum Ort der geschäftlichen Tätigkeit (26) oder zum Ort des zivilrechtlichen Wohnsitzes (27) als zum Aufenthaltort (28).

Unter Umständen kann jedoch auch das Einkommen unter die Teilung fallen, dann nämlich, wenn dieses aus einer nicht im Kanton des ordentlichen Wohnsitzes ausgeübten unselbstständigen Tätigkeit stammt (29).

(26) Beim selbständigen Einkommen

(27) Beim unselbständigen Einkommen

(28) Schlumpf/Dürr, 106.

(29) BGE 74 I 36 = Pra 37 65 = ZBl 49 200.

b) Renten

Der gleiche Gedanke ist auch für die Erfassung von Renteneinkommen massgebend. In BGE 66 I 150 hat das Bundesgericht dem Kanton des Saisonaufenthaltes das in einer Rente bestehende Einkommen zur Besteuerung pro rata temporis zugewiesen, "jedenfalls" für den Fall, dass die Rente "durch Hingabe eines Kapitals" oder "in anderer Weise vertraglich begründet" worden ist; denn eine solche Rente ist innerlich dem Kapitaleinkommen verwandt, fliesst wie dieses aus einem dem Steuerpflichtigen zustehenden Recht und wird "gewissermassen jeden Tag durch die Existenz des Berechtigten erworben", so dass eine solche Rente steuerrechtlich dorthin gehört, wo sich dieser aufhält. Dieser Entscheid liess durch den Einschub "jedenfalls" die Frage nach der Steuerhoheit über nicht vertraglich begründete Renten, wie Beamtenpensionen, offen.

In der neueren Rechtsprechung (30) ist ein Miteinbezug dieser Kategorie von Pensionen in die Steuerteilung gutgeheissen worden: "Auch bei den auf einem Beamten- oder Dienstverhältnis beruhenden Renten wird in der massgebenden Zeit am ordentlichen Wohnsitz keine Erwerbstätigkeit ausgeübt, um die Rente erhältlich zu machen". Der Umstand, dass der Rentenbezüger früher am Wohnsitz eine Erwerbstätigkeit, aus der nun die Rente indirekt resultiert, ausgeübt hat, erachtet das Gericht in seiner weiteren Begründung für eine ausschliessliche Besteuerung als ungenügend. Die örtliche Beziehung zum Saisonaufenthaltssort wird vorübergehend als stärker angesehen.

(30) BGE 100 Ia 243 E 3 = Pra 63 263, BGE 99 Ia 228 E 3 = Pra 62 170.

II Zusätzliche Anknüpfungspunkte im bündnerischen Steuerrecht

A Aufenthalt und Erwerbstätigkeit

Nach bündnerischem Steuerrecht begründet der Aufenthalt auch dann eine Steuerpflicht, wenn er durch den Zweck der Erwerbstätigkeit als besonders qualifiziert erscheint und zu dem Gemeinwesen eine nicht bloss vorübergehende Beziehung schafft. Die Dauer des Aufenthaltes ist grundsätzlich ohne Bedeutung. Wer in den Kanton Graubünden kommt, um eine wenn auch nur vorübergehende Erwerbstätigkeit auszuüben, unterliegt einer allgemeinen Steuerpflicht (31). Nicht nur das Erwerbseinkommen, sondern die gesamten für natürliche Personen vorgesehenen Steuerobjekte sind pro rata temporis zu versteuern.

Was das interkantonale Verhältnis anbelangt, hält eine solchermassen qualifizierte Anknüpfung an den Aufenthaltsort, in Konkurrenz zum Wohnsitz in einem anderen Kanton, vor den Kollisionsnormen des Bundesgerichts nicht stand. Nur im Fall, dass für einen Steuerpflichtigen nachweisbar kein Ort die Voraussetzungen eines Wohnsitzes erfüllt (32), ist der Aufenthalt mit Erwerbstätigkeit (sofern zu keinem anderen Aufenthaltsort stärkere Beziehungen bestehen) als Steuerort gegeben (33).

Anwendung findet die Vorschrift nur im internationalen Verhältnis. In den Doppelbesteuerungsabkommen wird denn auch regelmässig die Steuerpflicht am Ort der Erwerbstätigkeit bestätigt (34). Für Arbeitnehmer aus abkommensfreien Staaten ist die Anknüpfung direkt anwendbar (35).

(31) Art. 10 lit. b StGGR: Natürliche Personen sind steuerpflichtig, wenn sie sich im Kanton aufhalten und hier erwerbstätig sind.

(32) Art. 25 Abs. 2 ZGB.

(33) Rechenberg, Kommentar, 10.3.

(34) Rechenberg, Kommentar, Anhang II, Uebersicht V.

(35) Der Erwerb ausländischer Arbeitnehmer ohne Wohnsitz unterliegt in der Regel der Quellensteuer, Art. 64 ff. StGGR.

B Aufenthalt ohne Erwerbstätigkeit länger als sechs Monate

Der Aufenthalt ist in diesem Falle durch seine verhältnismässig lange Dauer qualifiziert (36). Die Ergänzung "ohne Erwerbstätigkeit" ist an sich überflüssig, da die vorstehend besprochene Anknüpfung gemäss Artikel 10 lit. b StGGR den Fall mit Erwerbstätigkeit zeitlich früher erfasst. Nicht notwendig ist, dass die sechs Monate in dieselbe Veranlagungsperiode fallen.

Weder interkantonal noch interkommunal hat diese Anknüpfung eine selbständige Bedeutung. Ihr Anwendungsbereich beschränkt sich auf internationale Tatbestände, immer vorbehältlich der Doppelbesteuerungsabkommen (37).

(36) Art. 10 lit. c StGGR: Natürliche Personen sind steuerpflichtig, wenn sie sich im Kanton ohne erwerbstätig zu sein, länger als sechs Monate aufhalten.

(37) Rechenberg, a.a.O., 10.4.

§ 19 Der gesetzliche Wohnsitz als Steuerdomizil

I Der Sinn der Verweisung

Mittels der Anknüpfung an den gesetzlichen Wohnsitz will der Steuergesetzgeber Personen, die nicht im Kanton wohnen, jedoch mit diesem durch rechtliche Beziehungen verschiedenster Art persönlich verbunden sind, zur Steuer heranziehen (1).

II Der gesetzliche Wohnsitz der Ehefrau

Im Steuerrecht herrscht im allgemeinen der Grundsatz, dass das Einkommen der Ehegatten, gleich wie ihr Vermögen, in der Regel als Ganzes oder als Einheit unter dem Namen des Ehemannes zu versteuern ist (2). Anknüpfungspunkt für die Besteuerung ist der Wohnsitz des Ehemannes. Die Ehefrau ist unter keinem Güterstand selbständig steuerpflichtig (3) (4).

Relevant wird das eheliche Güterrecht erst bei den Haftungsfragen für Steuerschulden. Dem Ehemann steht eine Ausgleichsforderung gegen seine Frau zu, soweit die Steuern nach dem ehelichen Güterrecht nicht zu seinen Lasten gehen (5).

(1) Reimann/Zuppinger/Schärrer, I 64 N 38.

(2) Vgl. zum Grundsatz der Familienbesteuerung vorn § 17, III, D, 1.

(3) Art. 5 Abs. 1 StGGR: Die Steuerfaktoren der vom Ehemann nicht getrennt lebenden Ehefrau werden ohne Rücksicht auf den Güterstand jenen des Ehemannes zugerechnet.

(4) Locher, § 3, III C, 1 Nr. 1 - 4; Reimann/Zuppinger/Schärrer, I 137 N 10; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 124 N 39.

(5) Egger, N 9 zu Art. 161 ZGB.

Die Abgrenzungsprobleme, die in bezug auf die Anknüpfungspunkte der Familienniederlassung (6) und der getrennten Besteuerung der Ehefrau (7) entstehen können, sind vorn schon an den einschlägigen Stellen behandelt worden (8).

III Der gesetzliche Wohnsitz Minderjähriger

A Im interkantonalen Verhältnis

Artikel 25 Absatz 1 ZGB zufolge haben Minderjährige ihren Wohnsitz bei den Eltern oder bei dem Teil, dem die elterliche Gewalt zusteht. Diese zivilrechtliche Regelung würde an sich generelle Geltung beanspruchen, ohne Rücksicht auf einen allfälligen Arbeitsort des Minderjährigen.

Betreibt ein Unmündiger jedoch mit Zustimmung der Eltern ein eigenes Geschäft oder übt er einen selbständigen Beruf aus, so sieht das Gesetz die selbständige Begründung eines zivilrechtlichen Wohnsitzes vor (9). Da Geschäftsvermögen und Geschäftsertrag ohnehin am Geschäftsort zu versteuern sind, fällt diese Anknüpfung nicht so stark ins Gewicht.

Praktisch bedeutsamer ist der Anknüpfungspunkt für den unselbständig erwerbstätigen Minderjährigen. Unbeschadet der Frage nach dem zivilrechtlichen Wohnsitz hat das Bundesgericht einmal mehr den tatsächlichen Mittelpunkt der persönlichen Beziehungen bevorzugt und auch beim unselbständig erwerbenden Unmündigen das Bestehen eines selbständigen Steuerwohnsitzes bejaht (10). Selbst-

(6) Vgl. vorn § 17, III, D.

(7) Vgl. vorn § 17, III, E.

(8) Ein Beispiel liefert hiezu ASA 26 382.

(9) Art. 292, 295, 296 ZGB; Blumenstein, System, 49.

(10) BGE 80 I 189 E3 = Pra 43 103 = ZBl 55 437 = StR 9 496, 551.

redend nur unter den Voraussetzungen unter denen der Arbeitsort auch für einen Mündigen zum Steuerdomizil würde. In concreto dürfen also keine intensiveren Beziehungen zum Familienort fortbestehen.

Der unselbständig erwerbende Minderjährige ist - nachdem das Bundesgericht in Anlehnung an die Gerichtsstandsfrage vorübergehend das zivilrechtliche Steuerdomizil als zuständig erklärte (11) - nicht bloss dem selbständig erwerbenden Kind gleichgestellt, sondern er fällt nun allgemein in die Kategorie der unselbständig erwerbstätigen Steuerpflichtigen.

B Im interkommunalen Verhältnis

In konsequenter Anwendung seiner Doppelbesteuerungspraxis muss der bündnerische Verwaltungsrichter beim unselbständig erwerbenden Minderjährigen das Steuerdomizil am Arbeitsort bejahen (12). Diese Anknüpfung führt bei minderjährigen Wochenaufenthalten und Saisonangestellten zur gleichen Steuerteilung wie beim Mündigen (13).

Dass zudem, falls die Voraussetzungen für die Wohnsitzbegründung am Arbeitsort gegeben sind, in Uebereinstimmung mit der Bundesgerichtspraxis, von Artikel 25 Absatz 1 ZGB abgewichen wird, braucht nicht weiter ausgeführt zu werden.

(11) BGE 67 II 83, wonach der Gerichtsstand des unselbständig erwerbenden Kindes stets am Wohnort der Eltern ist; BGE 76 I 302 E2 und die Kritik von Studer, Doppelbesteuerungspraxis, 44.

(12) RP 6217.

(13) Vgl. vorn § 17, III, B, 2; § 17, III, C, 2.

IV Der gesetzliche Wohnsitz des Bevormundeten

A Im interkantonalen Verhältnis

Die Vormundschaft bildet für den Schutzbefohlenen eine Fürsorge, welche die gesamten persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse umfasst. Damit ist die Anknüpfung an den zivilrechtlichen Wohnsitz nach Artikel 25 Absatz 1 ZGB in den Fällen, wo der Wohnsitz das Steuerdomizil bestimmt, durchaus angemessen (14). Das Bundesgericht geht in seinen Erwägungen davon aus, dass der Aufenthalt wenigstens regelmässig nicht vom Willen des Bevormundeten abhängt, sondern durch den Vormund oder die Vormundschaftsbehörde bestimmt wird; ferner, dass Verwaltung und Verfügung über das Vermögen des Mündels, woraus die Steuer bezahlt wird, den Behörden des Wohnsitzkantons zustehen. Das Mündel ist deshalb durch eine starke Bande vormundschaftlicher und vermögensrechtlicher Art mit dem Orte des rechtlichen Domizils verknüpft. Dieser intensive Zusammenhang ist gegenüber den Verbindungen mit dem Aufenthaltsort unbedingt vorherrschend (15).

Massgebend für den Wohnsitz des Bevormundeten ist der Sitz der Vormundschaftsbehörde, die die Vormundschaft tatsächlich führt; ob sie dazu berechtigt ist oder nicht, ist im Hinblick auf eine klare und einfache Regelung nicht zu prüfen (16).

(14) Damit ist u.a. auch das Erbschaftssteuerdomizil des verstorbenen Mündels bestimmt.

(15) BGE 32 I 55 E3; ferner auch BGE 59 I 211 = Pra 23 183.

(16) Blumenstein, System, 48, 81; Locher, § 3, III A, 1 Nr. 1 - 3, 5, 6; Schlumpf/Dürr, 119; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 125 N 44; Egger, N 9 zu Art. 25 ZGB; Bucher, N 96 zu Art. 25 ZGB.

Der Ort, wo die Vormundschaft geführt wird, ist somit im Sinne der Praxis, ungeachtet der örtlichen Unzuständigkeit, als der überwiegende Mittelpunkt der persönlichen und ökonomischen Verhältnisse des Bevormundeten anzusehen. Diese Lösung hält im Interesse der Rechtssicherheit solange stand, als sie nicht rechtsmissbräuchlich angewandt wird (17).

Die logische Konsequenz aus dieser Regelung ist, dass bei einem Wohnsitzwechsel des Mündels, die Steuerhoheit nicht in dem Moment, in dem die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind, auf den neuen Wohnort übergeht, sondern erst bei der tatsächlichen Uebertragung des Amtes (18).

Ist das Mündel eine verheiratete Frau geht der Wohnsitz des Ehemannes demjenigen der Vormundschaftsbehörde vor (19); ist der Ehemann selbst der Vormund seiner Frau, bezeichnen beide Anknüpfungspunkte den gleichen Steuerort.

(17) Schlumpf/Dürr, a.a.O. und dort zitierte BGE; Studer, Doppelbesteuerungspraxis, 44.

(18) BGE v. 18.2.59 i.S. R E4 = ZBl 58 338 = ASA 28 470 = StR 14 400.

(19) Locher, a.a.O., Nr. 4; Reimann/Zuppinger/Schärerer, I 67 N 57; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 126 N 45.

B Im interkommunalen Verhältnis

Die Praxis des Kleinen Rates beinhaltet in der Frage der Anknüpfung der Steuerhoheit des Bevormundeten gewisse Inkonssequenzen. Im Entscheid RP 1372 wird der tatsächliche Wohnsitz (und eventuell die Heimatzugehörigkeit) als massgebend für den Begriff der persönlichen Zugehörigkeit zum Gemeinwesen erachtet. Demgegenüber gibt die Entscheidung RP 1379 dem Wohnsitz des Vormundes gegenüber dem tatsächlichen Wohnsitz des Bevormundeten den Vorzug.

Im Urteil RP 3359 lässt der Kleine Rat die Frage der Anknüpfung offen. Er führt in seinen Erwägungen aus: "Der Konflikt würde sich am besten lösen, wenn auf den Sitz der Vormundschaftsbehörde abgestellt werden könnte, weil damit die Kongruenz hergestellt würde mit dem zivilrechtlichen Domizil von Artikel 25 ZGB, was im Interesse der Rechtssicherheit eventuell als wünschbar bezeichnet werden müsste". Da aber im konkreten Doppelbesteuerungskonflikt für beide Gemeinden die gleiche Vormundschaftsbehörde bestand, gab das zusätzliche Kriterium des persönlichen Wohnsitzes des Bevormundeten den Ausschlag. Eine eindeutige Tendenz in Richtung der bundesgerichtlichen Praxis ist unverkennbar, und im heutigen Zeitpunkt dürfte wohl die einfache und klare interkantonale Regelung zur Anwendung gelangen.

V Kein gesetzlicher Wohnsitz bei Beistandschaft und
 Beiratschaft

Der gesetzliche Wohnsitz gemäss Artikel 25 Absatz 1 ZGB erfasst nur bevormundete Personen. Steuerpflichtige, die unter Beistand- oder Beiratschaft stehen, sind dagegen in ihrer persönlichen Bewegungsfreiheit nicht eingeschränkt (20). Die amtliche Fürsorge erstreckt sich bei der Beiratschaft nur auf die ökonomischen Beziehungen (Vormundschaft minderen Grades) (21), bei der Beistandschaft wird die Handlungsfähigkeit der vertretenen Personen überhaupt nicht eingeschränkt (22).

Das Steuerdomizil verbeirateter und verbeistandeter Personen befindet sich deshalb nicht am Sitz der jeweiligen Behörden, sondern dort, wo sich diese Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhalten (23). Es gelten somit die allgemeinen Regeln.

- (20) Die einzige Ausnahme bezieht sich auf Kleinkinder, weil diese Beistandschaft (ZGB 308) der Vormundschaft sehr nahe kommt. Kleinkinder haben ihr Steuerdomizil am Sitz der die Beistandschaft anordnenden Behörde, vgl. BGE 94 II 228.
- (21) Egger, N 21 ff. zu Art. 395 ZGB; Tuor, 279 ff.
- (22) Egger, N 3 ff. zu Art. 417 Abs. 1 ZGB; Tuor, 277 ff.
- (23) BGE 42 I 374 = Pra 6 9; BGE 44 I 65; ZBl 45 66;
SJZ 22 360; Sem Jud 48 159;
Locher, § 3, III A, 2; Schlumpf/Dürr, 120 f.;
Reimann/Zuppinger/Schärfer, I 68 N 59; Höhn, Doppelbe-
steuerungsrecht, 126 N 46;
Bucher, N 95 zu Art. 25 ZGB.

VI Das bürgerliche Domizil

Die Bundesräte, die Mitglieder des Bundesgerichts sowie der Bundeskanzler haben nach Gesetz (24) zivil- und steuerrechtlichen Wohnsitz am Heimatort (25).

Zwischen dem Kanton des bürgerlichen Wohnsitzes und dem tatsächlichen Wohnsitzkanton ist eine Steuerausscheidung vorgesehen:

- Die Steuerbefugnis für das Arbeitseinkommen steht dem tatsächlichen Wohnsitzkanton zu.
- Bewegliches Vermögen und dessen Ertrag wird von der Steuerhoheit des Heimatkantons erfasst.
- Unbewegliches Vermögen und dessen Ertrag wird, konform den allgemeinen Grundsätzen, dem Ort der gelegenen Sache zur Besteuerung zugewiesen (26).

(24) Art. 9 des BG über die politischen und polizeilichen Garantien zugunsten der Eidgenossenschaft, BS I 152.

(25) Vgl. Art. 10 lit. e StGGR.

(26) Reimann/Zuppinger/Schärrer, I 64 N 39 ff; Schlumpf/Dürr, 91 N 62; Rechenberg, Kommentar, N 10.6.

§ 20 Das Steuerdomizil für Erbschaftssteuern -
interkommunale Anknüpfung an das Bürgerrecht

I Die interkantonale Regelung

Graubünden ist nebst Neuenburg der letzte Kanton der Schweiz, der die Erbschaftssteuern in Form einer Nachlasssteuer erhebt (1). Diese Besteuerungsart stellt im Grunde genommen eine letzte ausserordentliche, durch den Tod des Erblassers ausgelöste Vermögenssteuer dar.

Der Uebergang des Nachlasses als solcher auf die Gesamtheit der Erben ist Steuerobjekt. Die Höhe der Steuer bemisst sich nach dem Wert des gesamten reinen Nachlasses, der von Todes wegen übergeht (2). Eine Abstufung des Steuermasses nach Verwandtschaftsgraden ist bei diesem System nicht möglich (3). Es kann deshalb den sozialen Verhältnissen kaum gerecht werden und ist als veraltet zu bezeichnen.

Hinsichtlich der Doppelbesteuerungsproblematik hat die Ausgestaltung der Erbschaftsteuer als Nachlasssteuer, an Stelle der üblichen Erbanfallsteuer, keine Konsequenzen. Die Nachlasssteuerhoheit des Kantons Graubünden gemäss Artikel 82 Absatz 1 Steuergesetz stimmt mit den bundesgerichtlichen Kollisionsnormen überein (4).

- (1) Die übrigen Kantone erheben eine Erbanfallsteuer, bei der die Höhe nach den einzelnen Erbanfällen bemessen und das Steuer-mass nach dem Verwandtschaftsgrad abgestuft wird; Blumenstein, System, 169 f.; Höhn, Steuerrecht, 348 N 6.
- (2) Gesetzliche, erbvertragliche und testamentarische Erbfolge, Nacherbeinsetzung, Vermächtnis und Schenkung auf den Todesfall sowie der Vorempfang auf künftige Erbschaft fallen gemäss Art. 82 Abs. 1 StGGR unter den steuerpflichtigen Nachlass. Diese Aufzählung ist jedoch bloss exemplikativ und nicht abschliessend, vgl. SRP 160.
- (3) Vgl. Art. 86 StGGR.
- (4) Rechenberg, Kommentar, N 82.3 und dort zitierte Literatur.

Der Kanton Graubünden beansprucht sein Besteuerungsrecht nur, wenn der Erblasser in ihm seinen letzten Wohnsitz oder, bei dessen Fehlen, seinen dauernden Aufenthalt hatte (5).

Die Steuerhoheit über Grundstücke des Nachlasses steht dem Ort der gelegenen Sache zu. Dieser Grundsatz gilt auch für Liegenschaften, die zu Betriebsstätten oder Geschäftsniederlassungen gehören; diese selbst begründen keine Nachlasssteuerpflicht. Das bewegliche Nachlassvermögen wird dem Wohnsitz des Erblassers zugewiesen (6).

Die Erbengemeinschaft als solche ist nicht steuerpflichtig (7). Die einzelnen Erben werden für ihren quotenmässigen Anteil an der gesamten Erbmasse wie für ihr eigenes Einkommen und Vermögen besteuert, d.h. für bewegliches Vermögen am Wohnsitz, für Liegenschaften im Belegenheitskanton, für Geschäftsvermögen im Betriebsstättekanton (8).

(5) BGE 59 I 207, 78 I 10.

(6) Für weitere Einzelheiten zur bündnerischen Nachlasssteuer verweisen wir auf den Kommentar Rechenberg, N 82, und auf W. Schmidt, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern im Kanton Graubünden, Diss. Zürich 1939.

(7) Locher, § 4, III, Nr. 5; Schlumpf/Dürr, 58; Schmidt, (N 6), 61 ff.
Art. 4 StGGR sieht eine Steuerpflicht der Erbengemeinschaft gleichwohl vor, falls sich die Beteiligungsverhältnisse nicht eindeutig abklären lassen. Im interkantonalen Verhältnis ist diese Vorschrift nicht anwendbar.

(8) Locher, § 4, III, Nr. 2 - 7; Schlumpf/Dürr, 59; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 154 N 10.

II Die interkommunale Praxis

A Bei Grundstücken

Grundstücke werden nach allgemein geltenden Grundsätzen im interkantonalen wie im interkommunalen Verhältnis am Ort ihrer Lage, namentlich auch für Erbschaftssteuern, der Steuerhoheit unterworfen (9). Der Kleine Rat legte 1910 den Grundstein zu der bis heute geltenden Praxis, die für alle Steuerarten gleichermassen Geltung beansprucht, indem er kurz und klar sagte: "Zur Besteuerung der Liegenschaften sind nur diejenigen Gemeinden berechtigt, auf deren Gebiet die Grundstücke liegen" (10).

Diese kleinrätliche Kollisionsnorm schützt in dieser Formulierung auch gegen virtuelle Doppelbesteuerung (11).

B Bei beweglichem Nachlassvermögen

1. Vermeidung der effektiven Doppelbesteuerung

Wie wir bereits ausführten, wird im Kanton Graubünden die Erbschaftsteuer als Korrelat zu der Armenunterstützungspflicht der Bürgergemeinde angesehen (12). Im Entwurf zum Gemeindegesetz 1943 war vorgesehen, dass solange das Heimatprinzip für die Armenunterstützung gelte, der Anspruch der Heimatgemeinde demjenigen der Wohnsitzgemeinde auf Erhebung der Erbschaftsteuer vom beweg-

(9) Zum Steuerdomizil am Ort der gelegenen Sache hinten § 23.

(10) RP 1409, bestätigt in RP 3413.

(11) RP 239, 1351, 1409, 3354, 3359, 4714, 5641.

(12) Vorn § 8.

lichen Vermögen vorgehe (13). Diese Gesetzesbestimmung war aber nichts anderes als die Kodifikation der damals geltenden Praxis (14), die auf einem durch die kleinrätliche Rekurspraxis statuierten, gewohnheitsrechtlichen kantonalen Rechtssatz beruhte (15), demgemäss die Heimatgemeinde das bewegliche Nachlassvermögen vollumfänglich besteuern durfte.

Die Aenderung dieser Praxis ist anlässlich der Beratung des Armengesetzes (16) im Grossen Rat aufgeworfen worden. Der Kleine Rat hat hiezue folgende Erklärung abgegeben: "Die vom Kleinen Rat gehandhabte Praxis ist das Ergebnis seiner Tätigkeit als Verwaltungsgericht. Mit der Annahme der neuen Armenordnung ändern sich die rechtlichen Voraussetzungen für die Rechtsprechung in Doppelbesteuerungsfragen, was zur Folge haben wird, dass der Kleine Rat als Rekursinstanz seine bisherige Praxis neu wird überprüfen müssen" (17).

Der Kleine Rat überdachte denn auch seine bisherigen Entscheidungen, kam jedoch zum Schluss, dass alles beim alten bleiben müsse, da das Schwergewicht der Armenunterstützung noch immer bei der Heimatgemeinde liege. Zudem komme die Wohnsitzgemeinde schon durch die Besteuerung des unbeweglichen Vermögens auf ihre Rechnung; das Privatvermögen werde überwiegend in Immobilien angelegt und zwar meistens in der Wohngemeinde. Auch würde eine Praxis-

(13) GGE 1943 Art. 83, Bot 1943 81. Dazumal war im interkommunalen Verhältnis die Heimatgemeinde gemäss der Armenordnung des Kantons Graubünden von 1857 (AGS VI 196) noch alleine für die Armenfürsorge zuständig.

(14) Die konstante kleinrätliche Praxis geht auf das Jahr 1883 zurück: RP 244, bestätigt in: RP 1383, 3409, 3411, 3413, 4504, 4713.

(15) RP 5641, 6224.

(16) BR 580.100, aRB 1431.

(17) GRP 1957 564, RP 6225.

änderung, die nur auf eine Steuerteilung hinauslaufen könne, zu einer weiteren Zersplitterung der Steuerhoheit führen. Dies sei aber unerwünscht (18).

Der Grosse Rat war jedoch grundsätzlich anderer Meinung und hob in seiner Funktion als Rekursinstanz am 22. November 1957 den kleinrätlichen Entscheid auf. Mit dem Inkrafttreten des Armengesetzes am 1. Januar 1956 wurde das bis zu diesem Zeitpunkt geltende strikte Heimatprinzip verlassen und durch eine Aufteilung der Armenkosten zwischen Bürgergemeinde, Kanton und Wohnsitzgemeinde ersetzt. Unter Berücksichtigung dieser Sachlage ist nach der Ansicht des Grossen Rates die Frage, inwiefern die Leistungen der Wohnsitzgemeinde schon fliessen, ebenso irrelevant wie das Bestehen des Besteuerungsrechts der Liegenschaftsgemeinden für alle Immobilien. "Schliesslich dürfen für die rechtliche Beurteilung eines Rekursthemas auch nicht verwaltungstechnische Ueberlegungen oder Gründe der Zweckmässigkeit massgebend sein, wie etwa der Hinweis darauf, dass die Schaffung eines weiteren Steuerdomizils für Erbschaftssteuern unerwünscht sei. Allein ausschlaggebend ist vielmehr die Abkehr vom strikten Heimatprinzip im mehrmals erwähnten neuen Armengesetz, die sich, wie ausgeführt, bei den Heimatgemeinden infolge kantonaler Beiträge schon heute auswirkt und die inskünftig durch die gesetzlichen Verpflichtungen der Wohnsitzgemeinde zu einer namhaften, immer stärkeren finanziellen Entlastung der Heimatgemeinde führen wird" (17).

(18) RP 6225.

Auf Grund dieser Erwägungen kam der Grosse Rat zu seiner Praxisänderung bezüglich der Erbschaftssteuerhoheit. In Berücksichtigung des Umstandes, dass die Heimatgemeinde nach dem neuen Armengesetz auch weiterhin teilweise belastet bleibt, erachtet die Rekursinstanz eine hälftige Teilung für die Besteuerung des beweglichen Nachlasses zwischen Heimat- und Wohnsitzgemeinde für angemessen. Dieser Verteilungsschlüssel ist bis heute vor den Gerichten nicht mehr in Frage gestellt worden (19) (20).

Doppelbesteuerungskonflikte in Erbschaftssteuersachen sind selten geworden (21). Der Verwaltungsrichter musste in den letzten zwei Jahrzehnten nur zwei Fälle beurteilen: im ersten Entscheid nahm das Verwaltungsgericht zur Frage Stellung, ob die kantonale Nachlasssteuer Bestandteil des steuerbaren kommunalen Erbschaftstreffnisses bilde (22); in der zweiten Sache bildete die Unterstellung eines Lebensversicherungsanspruches unter die Erbschaftsteuer das Rekursthema (23).

- (19) Ob der gegenwärtig gültige Verteilungsschlüssel noch berechtigt ist, müsste anhand von Zahlenmaterial und Statistiken untersucht werden.
- (20) Rechenberg, Streifzug, ist aus Zweckmässigkeitsgründen generell für eine Abschaffung der Steuerhoheit der Bürgergemeinden; gl. auch Holliger, 59, 61.
- (21) Das Kollisionsnormensystem ist vollständig; Probleme bietet nur noch die Qualifikation, vgl. Studer, Methode, 553 ff.
- (22) VGE 1/77 vom 19. April 1977 i.S. Chur gegen Haldenstein. In diesem Entscheid wird festgestellt, dass die kantonale Nachlasssteuer, unabhängig davon, ob die kommunale Erbanfallsteuer eine Rechtsverkehrs- oder eine Bereicherungssteuer sei, abzugsfähig ist.
Vgl. hiezu: A. Boulenaz, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern unter besonderer Berücksichtigung der schweizerischen Verhältnisse, Diss. Bern 1961, 3f; V. Monteil, Das Objekt der Erbschafts- und Schenkungssteuern der Schweiz, Diss. Bern 1949, 61 ff.; Schmidt, a.a.O.
- (23) VGE 537/73 vom 19. März 1974 i.S. B. gegen Chur. Dieser Entscheid betrifft die wirtschaftliche Doppelbesteuerung (vorn § 12 VI).
Für das Verwaltungsgericht stellte sich die Frage nach dem grundsätzlichen Verhältnis zwischen der Einkommenssteuer einerseits und der Erbschafts- und Schenkungssteuer andererseits. Vgl. hiezu: Reimann/Zuppinger/Schärer, II 17 N 46, 34 N 45; Grüniger/Studer, 569; Zuppinger/Höhn, Die Abgrenzung des Einkommens von den Erbschaften und Schenkungen und den steuerfreien Einkünften ..., StR 15 494. Ferner BGE 99 Ia 232.

2. Vermeidung der virtuellen Doppelbesteuerung

Die interkommunalen Kollisionsnormen streben eine generelle Regelung an und beanspruchen nicht bloss kasuistische Geltung. Trotzdem ging der Kleine Rat, im Gegensatz zur bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis, zunächst nicht so weit, jede virtuelle Doppelbesteuerung bei der Erbschaftssteuer zu unterbinden. So war die Wohnsitzgemeinde berechtigt, falls die bündnerische Heimatgemeinde grundsätzlich keine Erbschaftssteuern erhebt, den ganzen beweglichen Nachlass der Erbschaftssteuer zu unterwerfen (24). Erhebt die Bürgergemeinde jedoch nur eine sogenannte "Seitenerbschaftssteuer", bei der die direkten Nachkommen und der überlebende Ehegatte ausgenommen sind, so macht sie von ihrem Recht im Rahmen der Autonomie Gebrauch und die Wohnsitzgemeinde muss die Steuerbefreiung der direkten Nachkommen und des überlebenden Ehegatten anerkennen (25).

Diese an sich fragwürdige Praxis konnte nach weniger als zwei Jahren wieder fallen gelassen werden, mit der Begründung, da die Wohnsitzgemeinde nun auf jeden Fall die Hälfte des beweglichen Nachlasses besteuern durfte (17), sei ihr Nachrückungsrecht nicht mehr gerechtfertigt (26). Diese Entscheidkette (RP 6224 - 6225 - 6226) zeigt sehr schön, wie sich der Kleine Rat mehr von sozialpolitischen als von juristischen Überlegungen leiten liess.

(24) RP 5637, Im Gegensatz zu RP 3351 und 4699

(25) RP 6224

(26) RP 6226

2. Kapitel: Der steuerrechtliche Wohnsitz von juristischen Personen und von Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit

§ 21 · Juristische Personen

I Die Steuerhoheit über juristische Personen im Kanton Graubünden

A Steuerhoheit und Finanzausgleich

Stellt der Finanzausgleich zwischen unter- und übergeordneten Gemeinwesen gesamtschweizerisch gesehen mehr ein finanztechnisches als ein politisches Problem dar, so stimmt diese Ansicht für den Kanton Graubünden nicht. Die Autonomie der Gemeinden, sowie die historischen, wirtschaftlichen, geografischen und ethnologischen Gegebenheiten lassen die politische Seite in den Vordergrund treten, setzen dem Finanzausgleich aber auch Schranken. Mit der Revision von Artikel 40 Absatz 5 der Kantonsverfassung im Jahre 1956 verzichteten die Gemeinden auf die Steuerhoheit über das Vermögen und den Ertrag der juristischen Personen; diese wurde allein dem Kanton vorbehalten (1). Der Kanton sorgte durch die Einführung eines Zuschlages zur Kantonssteuer (2) für eine einheitliche Besteuerung der juristischen Personen auf seinem ganzen Gebiet. Den Gemeinden wurde ein Rückforderungsanspruch auf die entsprechenden Steuererträge in der Höhe eingeräumt, die sich unter Anwendung ihres Steuersatzes bei der Beibehaltung der kommunalen Besteuerung der juristischen Personen ergeben hatten. Vor allem bei Kraftwerksgemeinden ergab diese Regelung einen ansehnlichen Ueberschuss, der zur Speisung des Finanzausgleichsfonds verwendet wurde (3).

(1) Bot 1956 I; GRP 1956 51, 60; Inkrafttreten der Abänderung am 1. Januar 1957.

(2) Vgl. das Gesetz über den interkommunalen Finanzausgleich vom 30. September 1956, aRB 1223.

(3) Den Anlass zum interkommunalen Finanzausgleich gab vor allem die Kraftwerkbesteuerung: Durch den Kraftwerkbau und die damit verbundenen Einkünfte werden etliche Gemeinden dazu kommen, "ihre Gemeindesteuern erheblich zu senken, wenn nicht sogar abzuschaffen. Das sei eine sehr erfreuliche Erscheinung, sicher jedenfalls vom Standpunkt dieser Gemeinden aus betrachtet. Die

Dieser Finanzausgleich ermöglichte den Gemeinden, Aufgaben an die Hand zu nehmen, deren Erfüllung früher unmöglich war. Die Beiträge wurden zu einem festen Faktor und einer tragenden Grundlage der kommunalen Planung. Die wachsenden Ansprüche an den Gemeindehaushalt liessen jedoch die Gemeindesteuertreffnisse an der Zuschlagsteuer immer grösser werden. Selbst in den Kraftwerksgemeinden blieb der Steuersatz nicht stabil und wuchs in der Regel an. Aus diesen Gründen war der Finanzausgleich im Jahre 1965 nicht mehr in der Lage, die erforderlichen Mittel für die Beiträge an die finanzschwachen Gemeinden bereitzustellen (4).

Im Oktober 1966 unterbreitete der Kleine Rat dem Grossen Rat den Entwurf zu einer Teilrevision, der zur Sicherstellung der Mittel für den Finanzausgleich Kantons- und Gemeindebeiträge vorsah (5). Schon in den Beratungen der Legislative wurde festgehalten, dass diese Revision nur eine Uebergangslösung sei (6); eine Motion, die für eine umfassende Neuordnung eine Frist von fünf Jahren vorsah, wurde erheblich erklärt (7).

Im November 1971 lag ein umfangreicher Bericht einer Expertenkommission vor (8). Dieser schlug die Erschliessung neuer Finanzquellen vor, die dann auch zum grössten Teil im revidierten Gesetz über den interkommunalen Finanzausgleich vom 4. Juni 1972 Eingang gefunden haben (9).

massive Herabsetzung oder die Abschaffung der Gemeindesteuern in Talschaften mit Kraftwerkbauten würde aber zur Folge haben, dass die gewaltigen Investitionen, die mit dem Kraftwerksbau verbunden seien und grosse Steuerwerte repräsentierten, kommunal kaum oder gar nicht steuerrechtlich erfasst werden könnten. Es liege auf der Hand, dass eine solche Entwicklung unerfreulich wäre, solange es Gemeinden gibt, die auf die Almosen des Kantons angewiesen sind, um nur die allernotwendigsten öffentlichen Aufgaben bewältigen zu können.... Eine solche Situation soll dadurch vermieden werden, dass die Steuerkraft insbesondere der Kraftwerke zugunsten eines Finanzausgleichs unter den Gemeinden ausgenützt wird, soweit die Standortgemeinden ihrer nicht mehr bedürfen", GRP 1956 51.

(4) Vgl. Bot 1966 223, Tabelle: Entwicklung des Ausgleichsfonds.

(5) Bot 1966 226 ff.

(6) GRP 1966 357.

(7) GRP 1966 434.

(8) Bot 1971/72 177 ff.

(9) Vgl. zum ganzen Problemkreis: H.J. Zinsli, Der interkommunale Finanzausgleich am Beispiel Graubünden, Diss. Zürich 1971.

B Zweck und Folgen des Finanzausgleichs

Vor allem muss den finanzschwachen Gemeinden soweit geholfen werden, dass diese über jene Einrichtungen verfügen können, die ihre Existenz überhaupt gestatten. Nur so kann der Ueberalterung und der drohenden Entvölkerungsgefahr entgegengewirkt werden. Aber auch die allzugrossen Steuerbelastungsunterschiede unter den Gemeinden werden durch die getroffene Regelung abgebaut und ein Ausgleich der Steuerkraft und der regionalen Wohlstandsgegensätze erreicht (10). Der Finanzausgleich ist ein Schritt weg vom bündnerischen Partikularismus in Richtung Solidarität der Selbstverwaltungskörper. Nur dank dieser finanziellen Unterstützung kann die Gemeindeautonomie erhalten bleiben.

Der interkommunale Ausgleich bewirkt aber auch, dass der Kanton von den Defizitbeiträgen an die Gemeinde entlastet wird und die freigewordenen Mittel anderen wichtigen Aufgaben zuführen kann (11). Als erwünschte Nebenwirkung kann ferner eine Breitenstreuung der Sitznahme der juristischen Personen über den ganzen Kanton (12) und nicht zuletzt eine Anpassung des kommunalen Steuerrechts an dasjenige des Kantons festgestellt werden.

- (10) Die Unterschiede in der Steuerkraft der verschiedenen Gemeinden ist extrem gross, vgl. in Bot 1971/72 188 die Kopfquoten nach Steuerertrag:

	natürliche Personen	juristische Personen	Gesamtertrag
schwächste Gemeinde	Fr. 25.--	Fr. -.20	Fr. 25.50
stärkste Gemeinde	Fr. 857.75	Fr. 15659.45	Fr. 16024.30
Kantonsmittel	Fr. 260.60	Fr. 119.80	Fr. 380.40

Die Steuersätze der Bündner Gemeinde bewegten sich im Jahre 1968 zwischen 0 und 125 % der Kantonssteuern.

- 11) Vgl. zur Beitragspflicht des Kantons Art. 7 lit. a des Finanzausgleichsgesetzes, BR 720.350.
12) Bot 1966 223 Tabelle IIIa).

C Finanzausgleich und Doppelbesteuerungsproblematik

Die Steuerhoheit über die juristischen Personen in Graubünden steht ausschliesslich dem Kanton zu. Die Gemeinden erhalten jedoch die auf sie entfallenden Steuertreffnisse der zuschlagsteuerpflichtigen juristischen Personen bis zur Höhe ihrer Steueransätze ausbezahlt. Gehen die Rückforderungsansprüche der Gemeinden über den für die Zuschlagssteuer geltenden Ansatz hinaus, so müssen sie für den überschüssenden Teil eine Kürzung von 50 % in Kauf nehmen (13). Grundlage für die interkommunale Ausscheidung ist also die kantonale Zuschlagssteuer, die in Prozenten der Kantonssteuer vom Grossen Rat festgelegt wird. Abweichend von der Steuerauscheidung bei natürlichen Personen - und im interkantonalen Verhältnis auch bei juristischen Personen -, wo einzelne Steuerobjekte oder Quoten davon den steuerberechtigten Gemeinwesen zugewiesen werden, werden im interkommunalen Verhältnis bei den juristischen Personen Steuerbeträge verteilt (14). Die Ausscheidungsbehörde (15) ermittelt die zu verteilenden Steuerbeträge, die ihrerseits wiederum auf Grund der Zuweisung der entsprechenden Steuerwerte ermittelt werden (16). Auch anlässlich dieses Steuerrepartitionsverfahrens können somit Doppelbesteuerungskonflikte entstehen. Da jedoch eine übergeordnete, sachlich kompetente Behörde die Veranlagung und die Ausscheidung durchführt, sind Streitigkeiten über die Zuteilung der Steuerbeträge selten. Uns ist kein Fall bekannt, in dem die beteiligten Gemeinwesen ans Verwaltungsgericht rekurriert hätten (17).

(13) Art. 4 Finanzausgleichsgesetz, BR 720.350.

(14) Damit wird die Anwendung der Progression automatisch gesichert.

(15) Ausscheidungsbehörde ist die Steuerverwaltung, Art. 5 Finanzausgleichsgesetz.

(16) Vgl. Art. 2 lit. a der Ausführungsbestimmungen über den interkommunalen Finanzausgleich, BR 720.370: Die Gemeinden haben "die juristischen Personen zu nennen, von denen sie ... nach den Grundsätzen des interkommunalen und interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts Gemeindesteuertreffnisse beanspruchen".

(17) Gegen Entscheide der Steuerverwaltung über die Repartition steht der Rekurs an das Verwaltungsgericht offen, vgl. Art. 6 Finanzausgleichsgesetz.

Sowohl für die Steuerrepartition an sich wie für ein allfällig notwendiges Rechtsmittelverfahren bilden die interkommunalen resp. interkantonalen für juristische Personen geltenden Kollisionsnormen die Entscheidungsgrundlage. Ihre Tragweite ist also dadurch, dass sie erst in einem späteren Abschnitt des Besteuerungsverfahrens zur Anwendung gelangen, nicht eingeschränkt.

II Das Steuerdomizil juristischer Personen - interkantonal und interkommunal

A Der steuerrechtliche Sitz

Der juristischen Person wird der steuerrechtliche Sitz oftmals analog der natürlichen Person kraft persönlicher Zugehörigkeit zugerechnet (18). Da es jedoch der Natur der Sache nach nicht eine Person dem Zugriff des Gemeinwesens ausgesetzt ist, sondern nur das wirtschaftliche Substrat, ist dieser Zuordnungsbegriff nur im übertragenen Sinne zu verstehen.

Die juristischen Personen des Privatrechts sind in der Wahl ihres zivilrechtlichen Sitzes völlig frei (19); der Ort der tatsächlichen Geschäftsführung braucht mit dem statutarischen Sitz nicht zu korrespondieren. Wird in den Statuten nichts bestimmt, so gilt als zivilrechtlicher Sitz der juristischen Person der Ort, "wo ihre Verwaltung geführt wird". Diese zivilrechtliche Regelung genügt jedoch für das Steuerrecht nicht. Die Wahl des Sitzes, und damit indirekt die Bestimmung des primären Steuerdomizils, kann nicht dem freien Belieben des Pflichtigen überlassen werden.

(18) Blumenstein, System 51; Schneebeli, 33.

(19) Vgl. Art. 56 ZGB.

Die bloss formelle Bezeichnung eines sogenannten "Briefkastendomizils" ist für die steuerrechtliche Zugehörigkeit nicht bestimmend. Gemäss allgemeinen Steuerrechtsgrundsätzen können nur die tatsächlichen Lebens- und Wirtschaftsverhältnisse ausschlaggebend sein.

In der Regel stimmen aber statutarischer Sitz und Mittelpunkt der Geschäftstätigkeit einer juristischen Person überein. In diesem Falle muss und kann der gewählte Sitz als primäres Steuerdomizil anerkannt werden. Hat der statutarische Sitz aber bloss formelle Bedeutung, sind dort weder die Geschäftsführung noch die Verwaltung lokalisiert, so rechtfertigt sich die Annahme eines Steuerdomizils an diesem Orte nicht mehr. Anders wäre es den juristischen Personen möglich, ihre steuerrechtlichen Verhältnisse in künstlicher, sachlich nicht begründeter Weise zu regeln, was sich mit dem Wesen des Steuerrechts nicht verträgt (20). Gerade die tatsächliche örtliche Zugehörigkeit zu einem Gemeinwesen rechtfertigt ja die Pflicht, an dessen Lasten mitzutragen, und hieraus ergibt sich auch die für die Steuerverwaltung und den Steuerbezug notwendige Grundlage.

Das Steuerrecht kann also nicht allein auf den subjektiv frei wählbaren statutarischen Sitz abstellen; als ergänzender objektiver Anknüpfungspunkt ist der Sitz der tatsächlichen Verwaltung erforderlich.

(20) BGE 45 I 190; 55 I 92; ZBl 52 132; Reimann/Zuppinger/Schärner, I 70 N 2.

B Die Besteuerung am Ort des statutarischen Sitzes

Die Besteuerung am Ort des statutarischen Sitzes stellt die Regel dar. Wie bei den natürlichen Personen gilt der Grundsatz der Einheit des Sitzes und damit des primären Steuerdomizils (21). Diese Regelung ist vom Dezentralisationsgrad einer juristischen Person unabhängig. Bei Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und bei Genossenschaften ist die Angabe eines bestimmten Sitzortes in den Statuten zwingend vorgeschrieben (22), bei Vereinen und Stiftungen genügt die mittelbare Sitzwahl, wie z.B. Sitz des Präsidenten oder des jeweiligen Sekretariats (23).

Der Vorteil der Anknüpfung an den statutarischen Sitz liegt für die Steuerpraxis in der Klarheit und Einfachheit der Lokalisierung. In der Regel fallen, in Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen, der gewillkürte statutarische Sitz und der faktische Mittelpunkt der juristischen Personen zusammen.

Der statutarische Sitz begründet für die juristischen Personen grundsätzlich das Hauptsteuerdomizil und damit die unbeschränkte Steuerpflicht. Vorbehalten bleibt die Befreiung derjenigen Teile oder Quoten des Vermögens oder Ertrages, die kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit andernorts zu versteuern sind. Die Motive, die zur Sitzwahl führen, sind unerheblich. Ständige Anlagen oder Einrichtungen sind am Sitz nicht erforderlich (24) (25), in der Regel jedoch vorhanden; für die Begründung eines sekundären Steuerdomizils am Betriebsstätteort sowie eines Spezialsteuerdomizils beim Inhaber einer Einzelfirma am Geschäftsort sind sie bestimmende Wesensmerkmale.

(21) Reimann/Zuppinger/Schärner, I 70 N 4; Egger, N 12 zu Art. 56 ZGB; Holliger, 146; Sarasin, 32.

(22) Art. 626 Ziff. 1 OR (AG), Art. 764 Abs. 2 OR (Komm.-AG), Art. 776 Ziff. 1 OR (GmbH), Art. 832 Ziff. 1 OR (Genoss.).

(23) Egger, N 9 zu Art. 56 ZGB.

(24) Locher, § 4, I A, Nr. 4; Schlumpf/Dürr, 140; Reimann/Zuppinger/Schärner, I 71 N 8; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 143 N 1.

(25) BGE vom 3.6.59 i.S. EW Maienfeld.

(26) Vgl. hinten § 24, 25.

C Das Steuerdomizil am Ort der tatsächlichen Verwaltung

Hat der statutarische Sitz einer juristischen Person, der aus steuerrechtlichen oder anderen Ueberlegungen gewählt wurde, bloss formelle Bedeutung, so ist er steuerlich unbeachtlich. Er muss, da zu ihm keine näheren Beziehungen bestehen, gegenüber demjenigen Ort, wo die juristische Person tatsächlich geleitet wird, zurücktreten (27). Das primäre Domizil ist dort anzunehmen, wo regelmässig diejenigen Handlungen vorgenommen werden, welche in ihrer Gesamtheit zur Erreichung des statutarischen Zwecks dienen (25). Dieser Grundsatz gilt sowohl für Erwerbsgesellschaften als auch für Stiftungen und Vereine (28). Dass für die Bestimmung des Ortes, an dem die wirkliche Geschäftsführung als Mittelpunkt der ökonomischen Existenz anzunehmen ist, die Umstände des Einzelfalles eine bestimmende Rolle spielen, zeigt die reiche Kasuistik bei Locher (29) und Schlumpf/Dürr (30). Wird dem tatsächlichen Sitz der Vorrang gegeben, so begründet auch dieser eine unbeschränkte Steuerpflicht (31).

- (27) Locher, § 4, I B, Nr. 1, 9; Blumenstein, System, 51; Schlumpf/Dürr, 137; Reimann/Zuppinger/Schärrer, I 72 N 10; Holliger, 146. Wer sich auf ein "Briefkastendomizil" beruft, hat die Voraussetzungen zu beweisen, vgl. ASA 29 346 = StR 1961 257.
- (28) Zur Frage inwieweit blosse ausländische Domizilgesellschaften einen Einbruch in dieses Prinzip bedeuten vgl. Stadler, Die Besteuerung der Basisgesellschaften in der Schweiz unter besonderer Berücksichtigung der Domizil- und Holdinggesellschaften, Diss. St. Gallen 1970.
- (29) Locher, § 4, I B, Nr. 1 - 15.
- (30) Schlumpf/Dürr, 137 ff.
- (31) Falls eine juristische Person steuerrechtlich nicht anerkannt wird, ist das ihr gehörige Vermögen und dessen Ertrag den bisherigen Eigentümern zuzurechnen.

§ 22 Das Steuerdomizil von Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit

I Die Besteuerung der Beteiligung an gesellschaftlichen Unternehmen

A Kollektiv- und Kommanditgesellschaften

1. Im interkantonalen Verhältnis

Steuerdomizil für das Gesellschaftsvermögen und den Gewinn der Kollektiv- resp. Kommanditgesellschaft (1) ist der Geschäftssitz (2), für das Arbeitsentgelt des mitarbeitenden Gesellschafters dagegen dessen Wohnsitz (3). An dieser unterschiedlichen Zuordnung von Gesellschaftsgewinn und Arbeitsentgelt hat das Bundesgericht bis heute trotz mehrfacher Kritik festgehalten (4).

In der Praxis bietet vor allem die Aufteilung des Ertragsanteils in Arbeitsentgelt und Gewinnanteil gewisse Schwierigkeiten. Auszugehen ist grundsätzlich von der Vereinbarung, wie sie

- (1) Kollektiv- und Kommanditgesellschaft werden steuerrechtlich - unter Vorbehalt der Gesellschaftswahl zum Zwecke der Steuerumgehung - gleich behandelt, auch wenn die Kommandite praktisch bedeutungslos ist, vgl. BGE 72 I 1 und die gesetzliche Regelung von Art. 598 OR.
- (2) Blumenstein, System, 52, 82; Locher, § 8, IV A, Nr. 1, 2, 5, 8, 12, 18; Schlumpf/Dürr, 123 ff.; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 223 N 32; Holliger, 195.
- (3) Blumenstein, System, 214; Locher, a.a.O., Nr. 5; Schlumpf/Dürr, 130 ff.; Höhn, a.a.O.; Reimann/Zuppinger/Schärer, I 95 N 25; Sarasin, 44; Zäch, 126.
- (4) Blumenstein, Gutachten, 60, beanstandet die Gleichbehandlung von Angestelltenlohn und Gesellschafterhonorar unter Hinweis auf die ungleich engere Beziehung des Gesellschafters zum Geschäftsbetrieb. Burckhardt, 424, erachtet die geltende Praxis ohne nähere Begründung "weder folgerichtig noch praktisch". Holliger, 196 ff., gibt zu bedenken, dass falls auch die Kapitalzinsen - was folgerichtig wäre - den Betriebsunkosten zugerechnet würden, dies der Annahme der wirtschaftlichen und rechtlichen Identität der Gesellschaft mit ihren Teilhabern zuwiderlaufen würde.

im Gesellschaftsvertrag getroffen wurde. Die Anknüpfung an diesen subjektiven Tatbestand ist bei Ungenügen wiederum zu objektivieren. Hierbei stehen als Kriterien die Grösse und die Bedeutung des Geschäfts, die qualitative und quantitative Arbeitsleistung des Teilhabers, die Relation von Arbeitslohn zu Reingewinn sowie das Entgelt das einem Dritten für die nämliche Arbeit zu leisten wäre im Vordergrund (5).

Fällt der formelle Geschäftssitz jedoch nicht mit dem Ort der tatsächlichen Geschäftsführung zusammen, so ist auch hier - analog zu der Regelung bei den juristischen Personen - der objektiven Anknüpfung der Vorzug zu geben. Liegt der wirtschaftliche Mittelpunkt der Geschäftstätigkeit an einem anderen als dem im Handelsregister eingetragenen Ort, so bildet der erstere das Steuerdomizil (6).

Das Bundesgericht geht sogar noch einen Schritt weiter und verneint das Bestehen eines besonderen Steuerdomizils, falls es sich um eine nichtkaufmännische Kollektivgesellschaft handelt, "die aus Angehörigen einer Familie besteht, deren Tätigkeit sich in einer gewöhnlichen Vermögensverwaltung erschöpft und die keine ständigen körperlichen Anlagen und Einrichtungen für diesen Geschäftsbetrieb besitzt; die Anteile am Vermögen und Ertrag der Gesellschaft sind von den einzelnen Gesellschaftern nicht an dem im Handelsregister eingetragenen Sitz der Gesellschaft, sondern an ihrem Wohnsitz zu versteuern" (7).

(5) Locher, a.a.O., Nr. 2, 3, 5, 7, 9, 12, 14, 17;
Schlumpf/Dürr, 130; Reimann/Zuppinger/Schärrer, I 160 N 15,
I 164 N 27.

(6) BGE 55 I 393 ff. = Pra 19 36.

(7) BGE 98 I 217 E 3 = Pra 61 149; vgl. Ferner ZR 47 130.

2. Im interkommunalen Verhältnis

Die Kollektivgesellschaft als solche begründet ein eigenes Spezialsteuerdomizil, unabhängig davon, ob die einzelnen Gemeinwesen die Gesellschaft selbst oder - wie im interkantonalen Verhältnis - die einzelnen Gesellschafter als Steuersubjekte behandeln (8) (9). Von dieser Anknüpfung sind jene Bezüge des Gesellschafters ausgenommen und dem Wohnsitz zur Besteuerung zugewiesen, die als Entgelt für die im Geschäft geleistete Arbeit zu betrachten sind. Diese interkantonale Praxis wurde 1940 in RP 5630 verankert. Eine ausdrückliche Bestätigung dieser Rechtsprechung liess, mangels entsprechender Konflikte, bis 1978 auf sich warten (10).

In der Entscheidung vom 22. August 1978 stellte sich die Frage wie das Arbeitsentgelt des Kollektivgesellschafters zu behandeln sei. Nach den interkommunal geltenden Kollisionsnormen müsste das Arbeitsentgelt des Kollektivgesellschafters, sobald es sich um selbständiges Erwerbseinkommen handelt, der Teilung des Besteuerungsanspruches im Verhältnis von 3/5 für den Arbeitsort und 2/5 für den Wohnsitz unterliegen. Das Verwaltungsgericht löste diese Konflikte dahin, dass es das Geschäftsunternehmen als selbständiges, neben den Personen der Geschäftsinhaber

- (8) Das bündnerische Recht verneint grundsätzlich eine selbständige Steuerpflicht von Personengesellschaften (Kollektiv- und Kommanditgesellschaft), Personengemeinschaften (Erben-gemeinschaft, Gemeinderschaft und einfache Gesellschaft) und Vermögensmassen ohne juristische Persönlichkeit. Einkommen und Vermögen werden quotenmässig unter den Voraussetzungen der wirtschaftlichen Zugehörigkeit den Beteiligten zugerechnet. Sind jedoch die Beteiligungsverhältnisse nicht eindeutig zu eruieren, so werden die Personengesellschaften trotz obigem Grundsatz als selbständige Steuersubjekte behandelt, Art. 4 StGGR; Rechenberg, Kommentar, 4.3.
- (9) Interkommunale Doppelbesteuerungskonflikte, die Kommanditgesellschaften betreffen, sind uns keine bekannt. Zweifels- ohne würden auf sie die gleichen Grundsätze zur Anwendung kommen wie bei den Kollektivgesellschaften.
- (10) VGE 5/78 vom 22. August 1978 i.S. Chur gegen Zizers.

bestehendes Steuersubjekt und die einzelnen Gesellschafter in bezug auf ihr Arbeitsentgelt wie unselbständig Erwerbende behandelte. Mittels dieser Konstruktion lässt sich die bündnerische Rechtsprechung mit der bundesgerichtlichen Dogmatik in Uebereinstimmung bringen.

Diese Ausgestaltung der Verhältnisse bei der Kollektivgesellschaft bringt eine "natürliche Aufteilung des Geschäftsertrages in den Geschäftsgewinn, welcher gänzlich am Orte des Betriebs besteuert wird, und in das Arbeitsentgelt sowie allfälliger Darlehenszinsen, welche der Besteuerung durch die Wohnsitzgemeinde unterliegen" (9). Eine Abweichung von der Bundesgerichtspraxis, die nach Ansicht des Verwaltungsgerichts als Ausnahme von der Regel nicht ohne Not erfolgen soll, rechtfertigt sich für die Kollektivgesellschaft nicht.

B Einfache und stille Gesellschaften

1. Im interkantonalen Verhältnis

a) Allgemeine Regelung

Für die Teilhaber an einfachen und stillen Gesellschaften (11) gilt grundsätzlich die gleiche steuerrechtliche Regelung wie für Kollektiv- und Kommanditgesellschaftler. Auch sie haben ihren Anteil am Geschäftsvermögen und Geschäftsertrag am Gesellschaftssitz zu versteuern. In der Praxis ist aber oft schwierig zu entscheiden, ob im konkreten Fall eine einfache Gesellschaft, ein Auftragsverhältnis oder ein Darlehen partiarischer Natur vorliegt (12). Zur Beantwortung dieser für die steuerrechtlichen Folgen wichtige Frage sind die tatsächlichen Verhältnisse massgebend. Die Bezeichnung des Vertrages ist ebenso wenig ausschlaggebend wie die Benennung als Einzelfirma. Trägt der Geldgeber kein Verlustrisiko oder fehlt das Mitspracherecht, so ist die Annahme einer stillen Gesellschaft ausgeschlossen (13).

Die einfache Gesellschaft begründet für sich allein kein Steuerdomizil. Die Honoraransprüche der Gesellschafter sind nach aussen nicht den Verpflichtungen gegenüber Dritten gleichgestellt. Demgegenüber können bei der Kollektivgesellschaft die Gesellschafter

- (11) Die stille Gesellschaft wird nach geltendem schweizerischen Recht ihrer Rechtsnatur nach unter die einfache Gesellschaft subsumiert, wobei jedoch gewisse Eigenarten zu berücksichtigen sind, vgl. Naef, Kennt das schweizerische Recht die stille Gesellschaft? ZBJV 96 257 ff., 305 ff.; SJZ 71 94 ff.
- (12) Zu den Abgrenzungskriterien, vgl. Meier-Hayoz/Forstmoser, Grundriss des schweizerischen Gesellschaftsrechts, Bern 1976, § 1 N 48 ff., § 11 N 4; Pedrazzini, Gesellschaftsrechtliche Entscheide, Bern 1978, 15 ff., 101 ff.
- (13) Locher, § 8, IV C, Nr. 1 - 4, 6, 7; Schlumpf/Dürr, 135 f.; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 224 N 35.

mit Bezug auf ihre Ansprüche auf verfallene Zinsen und das ausstehende Honorar im Konkurs der eigenen Gesellschaft als Gläubiger teilnehmen (14). Bei der einfachen Gesellschaft ist dem nicht so. Die Verhältnisse nähern sich in dieser Hinsicht eher denen der Einzelfirma als jenen der Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft. Die Grundsätze für die Besteuerung des Honorars des Kollektivgesellschafters auch auf den Teilhaber einer einfachen Gesellschaft oder den Einzelkaufmann auszudehnen, besteht rechtlich kein Anlass (15). Zudem lässt sich das aus dem Unternehmen fliessende Einkommen des selbständigerwerbenden Einzelinhabers faktisch und rechtlich gar nicht in eine Gewinn- und eine Lohnquote aufspalten.

Im Gegensatz zu den Kollektiv- und Kommanditgesellschaften lehnt das Bundesgericht bei der einfachen Gesellschaft die Auscheidung eines besonderen Arbeitseinkommens und dessen Zuweisung an den Wohnsitz des Gesellschafters ab (16).

(14) Art. 570 Abs. 2 OR.

(15) ZBl 60 458, BGE v. 6. Mai 1959 i.S. Schwyz gegen Zürich.

(16) Locher, § 8, IV C, Nr. 1, 6; Schlumpf/Dürr, 136; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 224 N 36.

b) Alleiniger Geschäftsführer

Steht bei der einfachen Gesellschaft die Geschäftsführung im Sinne von Artikel 535 OR einem Gesellschafter alleine zu, so befindet sich der Gesellschaftssitz an seinem Wohnort. Uebt der Geschäftsführer die Leitung des Geschäftes in einem ständigen, von seinem Wohnort verschiedenen Büro aus, so bildet dieser Ort als ständige Anlage oder Einrichtung das Domizil des gemeinsamen Geschäfts. Wem die Büroräumlichkeiten gehören oder wer sie gemietet hat ist unerheblich (17). Es genügt, dass darin der Berechtigte der Geschäftsführungspflicht obliegt.

2. Im interkommunalen Verhältnis

Da die einfache Gesellschaft nicht Steuersubjekt ist, sind die Anteile von Vermögen und Gewinn der Gesellschaft von den einzelnen Gesellschaftern zu versteuern. Dieser Grundsatz gilt interkantonale wie interkommunal. Doppelbesteuerungskonflikte, die sich in Zusammenhang mit einfachen Gesellschaften stellen, sind nach den gleichen Regeln zu lösen wie sie für Einzelunternehmungen Geltung haben. Sie können somit anlässlich der Behandlung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit des Selbständigerwerbenden erörtert werden (18).

(17) Diese Regelung gilt auch wenn der stille Teilhaber eine juristische Person oder eine Personengesellschaft ist, vgl. BGE 48 I 409.

(18) Vgl. hinten § 24 II.

2. Abschnitt: Die wirtschaftliche Zugehörigkeit

1. Kapitel: Die Besteuerung des unbeweglichen Vermögens und seines Ertrags

§ 23 Das Steuerdomizil am Ort der gelegenen Sache -
interkantonal wie interkommunal

I Vorbemerkung

Die Steuerhoheit von Kanton und Gemeinden beruht, wie gezeigt, auf der Gebietshoheit. Aus der Lage der Sachgüter ergibt sich das Spezialsteuerdomizil des Grundeigentums einerseits, das sekundäre Steuerdomizil der Betriebsstätte anderseits (§ 25) (1).

Die Anknüpfung des Grundeigentums wird herkömmlicherweise mit der Assekuranztheorie begründet (1a). Sie besagt, dass das Grundeigentum der Steuerhoheit des Staates auf dessen Gebiet es liegt untersteht, dafür aber durch diesen geschützt wird und seine Infrastrukturvorteile (Strassen, Trink- und Abwasser etc.) geniessen kann.

Diese Unterstellung begründet jedoch keine unbeschränkte, sondern nur eine beschränkte, objektmässig abgegrenzte Steuerpflicht (2). Trotzdem hat der Kanton den Grundeigentümer, der

(1) Vgl. zu den Begriffen Spezialsteuerdomizil und sekundäres Steuerdomizil vorn § 15, II, B, 2.

(1a) Locher, § 7, I B, Nr. 7; Schlumpf/Dürr, 255.

(2) Locher, § 7, I A u. I B; Schlumpf/Dürr, 210, 260; Sarasin, 34; Studer, Behandlung, 43; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 111 N 7; Zäch, 80; Bretschger, 54.

seiner Steuerhoheit nur partiell, eben nur mit einem Grundstück unterworfen ist, gleich zu behandeln wie denjenige der seiner Steuerhoheit mit der gesamten wirtschaftlichen Existenz zugehört. Grundstücke sind, vorbehältlich der Steuerumgehung (3), vom Eigentümer zu versteuern. Besteht an einem Grundstück ein Nutzungsrecht, so ist der Nutzniesser Steuersubjekt (4).

II Grundeigentum

Ausgangspunkt für die Beurteilung der Frage, ob ein Grundstück vorliegt oder nicht, ist Artikel 655 ZGB. Danach umfasst der privatrechtliche Grundstücksbegriff: die Liegenschaften, die im Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Rechte (Quell- und Baurechte) und die Bergwerke.

Den Liegenschaften werden steuerrechtlich die Bestandteile (5) und die Zugehör (6) zugerechnet. Sie fallen folglich ebenfalls unter die Steuerhoheit des Belegenheitskantons. Zur Bestim-

(3) Die Steuerumgehung ist ein Anwendungsfall der steuerrechtlichen Grundregel, dass nicht die rechtliche Form, sondern die wirtschaftliche Bedeutung einer Tatsache oder eines Rechtsverhältnisses massgebend ist. Vgl. den Flimser BGE vom 16. 2. 1942 i.S. W.

(4) Locher, § 7, I C, Nr. 1 - 3.

(5) Art. 642 ZGB.

(6) Art. 644, 645 ZGB; Schlumpf/Dürr, 259 f.; Reimann/Zuppinger/Schärer, I 112 N 87; Sarasin, 35 f.

mung des Zugehör- resp. des Bestandteilcharakters hat das Bundesgericht eine reiche Praxis entwickelt (7). Diese Lösung scheint von der Sache her gerechtfertigt und zweckmässig zu sein. Dass das Bundesgericht aber bis anhin noch nie grundsätzlich zur Abgrenzung zwischen beweglicher und unbeweglicher Sache Stellung genommen hat, ist der Rechtssicherheit eher abträglich (8). Auf Kosten der Voraussehbarkeit der Entscheidungen wird offensichtlich einer anpassungsfähigeren Praxis der Vorzug gegeben.

- (7) Das Bundesgericht bezeichnete als Bestandteil resp. Zugehör:
- Dampfschiffbrücken und Güterschuppen, Locher, § 7, I A, 2 Nr. 6
 - Stollen, Galerien und Brücken, Locher, a.a.O., Nr. 3
 - Fahrnisbauten, Locher, a.a.O., Nr. 4
 - bewegliche Teile einer Fischbruteinrichtung, Locher, a.a.O., Nr. 6
 - das zur Hausverwaltung gehörende Mobiliar, Locher, § 9, II, Nr. 28.

Den Zugehörcharakter verneinte es bei:

- Warenvorräten, BGE 31 I 44
- dem Mobiliar eines Privathauses, Locher, a.a.O., Nr. 5.

Abweichend vom Zivilrecht gelten Leitungen, Transformatorenstationen und sonstige Installationen nicht als Zugehör des betreffenden Elektrizitätswerkes, sondern gehören steuerrechtlich jeweils zu dem Kanton, auf dessen Gebiet sie liegen, Locher, a.a.O., Nr. 2.

- (8) Vgl. BGE 95 I 26 = Locher, § 6, II, Nr. 13 = StR 26 163.

III Der Ertrag aus Liegenschaften

A Grundsatz

Die Erträgnisse von Liegenschaften stehen ebenfalls unter der Steuerhoheit des Kantons der Lage (9). Die "lex rei sitae" in Steuersachen gilt bei Grundeigentum für die Vermögens- und Grundsteuern wie für die Einkommenssteuer. Unter Ertrag sind sowohl natürliche als auch zivile Früchte zu verstehen (10).

B Ausnahmen

1. Interkantonale wie interkommunale Ausnahme

Von dieser generellen Zurechnung nach der Belegenheit gibt es eine Ausnahme: der Ertrag aus einer mit dem Grundeigentum verbundenen gewerblichen Einrichtung (Betriebsstätteliegenschaft). Hier erfolgt die Zuteilung nach der Quote des Gesamtertrages der Unternehmung. Der Ertrag von Grundstücken interkantonaler bzw. interkommunaler Unternehmungen, die den Zwecken des Betriebes dienen (Betriebsstätten), gilt als Teil des Geschäftsertrages, und er geht in diesem gänzlich auf (11). Diese Regelung ist insofern sinnvoll, als der Ertrag einer gewerblichen Liegenschaft durch Abschreibungen, werterhaltende Investitionen etc. stark beeinflusst werden kann.

- (9) Blumenstein, System, 86; Locher, § 7, I A; Reimann/Zuppinger/Schärer, I 112 N 90 ff.; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 259 N 2; Sarasin, 34; Zuppinger, 27; Zäch, 80; Bretschger, 54.
- (10) So wurden im interkantonalen Verhältnis dem Belegenheitskanton folgende Erträgnisse zugewiesen:
- der Mietertrag, Locher, § 7, I A, 1 Nr. 3, 5
 - der Holzertrag, Locher, a.a.O., Nr. 9
 - der landwirtschaftliche Ertrag, Locher, a.a.O., Nr. 11
 - der Pachtertrag mit Einschluss des darin enthaltenen Arbeitslohnes, Locher, § 7, I A, 3 Nr. 1.
- (11) Schlumpf/Dürr, 155 f., 260; Reimann/Zuppinger/Schärer, I 112 N 88; Maurer, L'assujettissement, 530.

2. Zusätzliche interkommunale Abweichung

Die bündnerische Praxis, wie sie beim selbständig Erwerbenden in bezug auf dessen Geschäftsertrag gehandhabt wird, führt zu einem weiteren Einbruch in das bei Immobilien geltende Prinzip der Besteuerung am "locus rei sitae". In Anwendung der grossrätlichen Praxis partizipiert nämlich die Wohnsitzgemeinde des Einzelfirmeninhabers mit 2/5 an dem im Geschäftsgewinn enthaltenen Liegenschaftsertrag. Dass diese Anknüpfung nicht nur dogmatisch fragwürdig ist, sondern auch praktische Inkonvenienzen mit sich bringt, wird beim Schuldenabzug noch zu zeigen sein (12).

In diesem Zusammenhang ist es interessant zu wissen, dass die Verschiebung des Besteuerungsrechts durch eine Verpachtung vermieden werden kann. Pachtzinsen unterliegen nämlich in vollem Umfange der Besteuerung am Ort der gelegenen Sache (13). Auch aus diesem Gesichtswinkel betrachtet ist die beim selbständig Erwerbenden getroffene Lösung nicht ganz befriedigend. Wie sich das Verwaltungsgericht bei einem entsprechenden Konflikt aus der Schlinge argumentieren wird, bleibt abzuwarten.

(12) Vgl. hinten § 27 und bes. § 28, V, C.

(13) Blumenstein, System, 86; Locher, § 7, I A, 3 Nr. 1; Schlumpf/Dürr, 260; Grüniger/Studer, 160.

IV Der Verkaufsgewinn aus Wertzuwachs

Der eigentliche Wertzuwachs einer Liegenschaft ist die Wertsteigerung, die zwischen dem Zeitpunkt des Erwerbs und demjenigen der Veräusserung der Liegenschaft durch vom Besitzer unabhängige Ursachen entstanden ist (14). Sie ist bedingt durch wirtschaftliche, politische und örtliche Umstände und wird insofern als mit der Liegenschaft verbunden angesehen. Es ist daher naheliegend, dass dieser Liegenschaftsertrag am Lageort zu versteuern ist. Gewinnbestandteile die "mit Zutun des Veräusserers" entstanden sind, werden nicht mehr gesondert ausgeschieden (15), da diese ohnehin regelmässig weit hinter den konjunkturbedingten Wertsteigerungen zurückliegen (16).

Die zu einer Betriebsstätte einer interkantonalen Unternehmung gehörenden Liegenschaften sind nicht anders zu behandeln. Es ist folglich zwischen dem laufenden Ertrag und dem Wertzuwachsgewinn zu unterscheiden: der laufende Ertrag aus Geschäftsliegenschaften kommt dem Liegenschaftskanton nur insoweit zu, als er mit einer Quote am Gesamtertrag des Unternehmens teilnimmt; der ohne geschäftliches Zutun eintretende Zuwachsgewinn gehört ihm dagegen ausschliesslich (17).

- (14) Blumenstein, System, 91 f; Locher, § 7, I D, Nr. 1 - 3; Reimann/Zuppinger/Schärrier, I 114 N 94; Schlumpf/Dürr, 261; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 262 N 10.
- (15) Vgl. zur alten Praxis die Vorbemerkungen von Locher zu § 7, I D.
- (16) Vgl. BGE v. 9.5.51 i.S. Landquart; Locher, § 7, I D, Nr. 4.
- (17) Locher, § 7, I D, Nr. 10, 12, 14, 15; Reimann/Zuppinger/Schärrier, I 114 N 95 ff; Schlumpf/Dürr, 262 f.; vgl. dort die Abgrenzung zum Goodwill sowie die Sonderfälle betreffs Reuegeld, Zwischengewinn, Verkauf sämtlicher Aktien einer Immobiliengesellschaft und Gewinn aus Werkvertrag.

V Der Buchgewinn auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens

A Interkantonale Unternehmungen

Wird beim Verkauf einer Geschäftsliegenschaft ein Gewinn realisiert, so unterliegt dieser im Umfange der Differenz zwischen dem Anlagewert und dem höheren Erlös meist der Grundstückgewinnsteuer (vorstehend IV), im Umfange der zugelassenen Abschreibungen der Einkommenssteuer (18). Der Einkommenssteuer unterliegt der Buchgewinn deshalb, weil er zuvor den als Einkommen steuerbaren Reingewinn schmälerte.

Bei interkantonalen Unternehmungen ist der Buchgewinn am Geschäftssitz bzw. quotenmässig an den Sitzen der beteiligten Betriebsstätten zu versteuern (19).

B Interkommunale Unternehmungen

Im bündnerischen Recht werden mit der Grundstückgewinnsteuer nur Gewinne des Privatvermögens erfasst (20). Grundstückgewinne auf dem Geschäftsvermögen natürlicher Personen und von juristischen Personen allgemein unterliegen der Einkommens- bzw. Ertragsbesteuerung (21) (22). Buchgewinn und Wertzuwachs werden, im

(18) Reimann/Zuppinger/Schärer, II 253 N 1 ff; Locher, § 7, I B, Nr. 25.

(19) Schlumpf/Dür, 263.

(20) Vgl. Art. 74 StGGR, wobei durch Abs. 1 dieser Bestimmung eine gleichzeitige Erhebung der Einkommens- und der Grundstückgewinnsteuer ausgeschlossen wird. Art. 55, 166 ff. StGE.

(21) Vgl. Art. 18 lit. e StGGR u. Art. 53 lit. c StGGR; Art. 35 StG Chur.

(22) Als Objekte der Grundstückgewinnsteuer können die Gewinne natürlicher Personen bezeichnet werden, die auf in Graubünden gelegenen Grundstücken des Privatvermögens oder landwirtschaftlichen Betrieben (diese stellen kein Geschäftsvermögen dar, da ihnen die Marktorientierung fehlt) erzielt werden, vgl. Rechenberg, Kommentar, N 74.2. und 74.3.

Gegensatz zum zürcherischen Recht (18), formell nicht den beiden Steuerarten Grundstückgewinnsteuer und Ertragsteuer zugeteilt. Trotzdem muss es interkommunal wie interkantonal bei den obigen Anknüpfungsprinzipien bleiben.

Beim selbständig Erwerbenden, bei dem Geschäftsort und Wohnsitz auseinanderfallen, führen diese Grundsätze zu gewissen Konsequenzen. Gemäss der grossrätlichen und verwaltungsgerichtlichen Praxis partizipiert nämlich die Wohnsitzgemeinde mit 2/5 am Geschäftsertrag (23), und sie muss folglich mit der gleichen Quote auch am Buchgewinn beteiligt werden. In der Praxis ist damit beim Einzelunternehmer eine eher unpraktische Steuerausscheidung vorzunehmen. Der Wertzuwachs und 3/5 des Buchgewinns sind dem Ort der gelegenen Sache zur Besteuerung zuzuschreiben; die restlichen 2/5 der realisierten zugelassenen Abschreibungen erhält die Wohnsitzgemeinde.

(23) RP 6216; VGE 5/78 v. 22.8.1978, i.S. Chur gegen Zizers.

2. Kapitel: Das Steuerdomizil des Geschäftsortes resp. der Betriebsstätte

§ 24 Das Steuerdomizil am Geschäftsort

I Bei juristischen Personen und selbständig besteuerten Personengesellschaften

Für juristische Personen und für Personengesellschaften mit eigener Steuersubjektivität ist der Geschäftsort mit dem Hauptsteuerdomizil identisch. Da der statutarische Sitz, vorbehältlich der bloss formellen Existenz, Hauptsteuerdomizil ist, sind am Geschäftsort keine ständigen Anlagen und Einrichtungen erforderlich (1). Diese Regelung wird noch für den Fall der interkantonalen Unternehmungen, d.h. für Unternehmungen, die in mehreren Kantonen Betriebsstätten besitzen, zu ergänzen sein (§ 25). Bestehen neben dem Geschäftsort noch anderweitig Betriebsstätten, so bleibt doch stets ein Teil des Gesamtkapitals und Gesamtertrages am Geschäftsort steuerbar.

(1) Schlumpf/Dürr, 155; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 213 N 3.

II Beim Inhaber einer Einzelfirma

A Im interkantonalen Verhältnis

Der Selbständigerwerbende könnte in bezug auf das allgemeine Steuerdomizil des Wohnsitzes im Prinzip gleich behandelt werden wie der Unselbständigerwerbende (2). Aus Gründen der Gleichbehandlung mit anderen Unternehmensformen und der Folgerichtigkeit der für die interkantonale Unternehmung entwickelten Regeln drängt sich jedoch eine differenziertere Lösung auf. Bestehen keine stärkeren Beziehungen zu einem anderen Ort, so ist der Ort der Berufsausübung als Mittelpunkt der Lebensbeziehungen Hauptsteuerdomizil. Diese Verdichtung der Beziehungen am Arbeits- und Geschäftsort ist jedoch die Ausnahme. Meistens besteht wegen familiärer und persönlicher Bande ein Familienort. Dieser ist und bleibt Hauptsteuerdomizil.

Der Sitz der Einzelfirma kann nun aber nicht einfach am Wohnsitz des Inhabers angenommen werden. Aus den oben angeführten Gründen liegt eine Anknüpfung mittels wirtschaftlicher Zugehörigkeit in bezug auf die Unternehmung näher. Betreibt der Inhaber einer Einzelfirma diese nicht am Wohnsitz, so begründet er ein Spezialsteuerdomizil für Ertrag und Vermögen seines Unternehmens am Geschäftsort (3). Das Hauptsteuerdomizil bleibt bestehen, es ist jedoch auf die Besteuerung des übrigen Einkommens und Vermögens beschränkt, d.h. auf bewegliches, nichtgeschäftliches Vermögen und dessen Ertrag sowie anderweitiges Erwerbseinkommen (4).

(2) Schlumpf/Dürr, 86; Reimann/Zuppinger/Schärrer, I 58 N 18.

(3) Locher, § 5, II A, Nr. 1, 2, 3, 6, 8; Schlumpf/Dürr, 93; Reimann/Zuppinger/Schärrer, I 58 N 19.
Reimann/Zuppinger/Schärrer, IV 33 N 34 ff.; Schneebeli, 46.

(4) Schlumpf/Dürr, 155 und dort zitierte Entscheide.

Im Gegensatz zur Kollektiv- und Kommanditgesellschaft umfasst der Geschäftsertrag sowohl den Gewinn aus dem Geschäftsvermögen wie denjenigen Anteil, der als Arbeitsentgelt betrachtet werden könnte (5). Die in der Einzelfirma mitarbeitenden Familienmitglieder versteuern ihren Lohn dem gegenüber am Wohnsitz, gleich wie jeder andere Unselbständigerwerbende.

Unter selbständiger oder freiberuflicher Erwerbstätigkeit ist die Ausübung eines liberalen Berufes wie Anwalt, Arzt, Architekt, Bildhauer etc. auf eigene Rechnung zu verstehen. Die Berufsstellung ist jedoch nicht allein ausschlaggebend (6). Nach der Auffassung des Bundesgerichtes ist dafür massgebend, ob eine Tätigkeit steuerrechtlich selbständig oder unselbständig ist, "nicht so sehr die zivilrechtliche Natur der Beziehungen, sondern vor allem das Mass an persönlicher und wirtschaftlicher Selbständigkeit, die dem Erwerbstätigen bei der Erfüllung seiner Aufgabe zukommt" (7) (8). Uebt ein Steuerpflichtiger einen an sich liberalen Beruf in unselbständiger Stellung aus, so bleibt er für sein Erwerbseinkommen am Wohnort steuerpflichtig. Die Selbständigkeit im hier interessierenden Fall ist meist unproblematisch.

(5) Vgl. vorn § 22, I, A.

(6) Blumenstein, System, 54; Locher, § 5, II A, Nr. 4, § 5, II B, Nr. 2, 6; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 219 N 20.

(7) BGE 61 I 254, 95 I 23.

(8) Grundsätzlich ist dasselbe Moment massgebend, das zivilrechtlich für die Abgrenzung zwischen Arbeitsvertrag einerseits und Auftrag resp. Werkvertrag andererseits sorgt, vgl. hiezu Guhl/Merz/Kummer, 380 f., u. BGE 90 I 23. Aus diesem Entscheid geht hervor, dass zwischen der Doppelbesteuerungspraxis und den Zivilrechtsgrundsätzen kein grundlegender Unterschied besteht.

Die Annahme eines Spezialsteuerdomizils am Geschäftsort setzt zudem das Vorhandensein ständiger körperlicher Anlagen und Einrichtungen voraus (9) (10). Ähnlich wie bei den Betriebsstätten und im Gegensatz zum primären Sitz der juristischen Personen soll dieses Erfordernis einer allzugrossen Zersplitterung der Steuerhoheit entgegenwirken. Das gleiche Kriterium findet auch auf interkantonale Unternehmungen, d.h. auf Orte in verschiedenen Kantonen, auf die sich die selbständige Erwerbstätigkeit des Inhabers einer Einzelfirma erstreckt, Anwendung. Diese allfälligen "Betriebsstätten" in weiteren Kantonen stellen gegenüber dem Hauptsitz sekundäre Steuerdomizile dar. Der Hauptsitz selbst ist gegenüber dem davon verschiedenen Wohnsitz Spezialsteuerdomizil, gegenüber den Betriebsstätten primäres Steuerdomizil (11) (12).

- (9) Locher, § 5, II A, Nr. 3, § 5, II B, Nr. 5; Schlumpf/Dürr, 156 ff.; Reimann/Zuppinger/Schärer, I 58 N 19; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 213 N 4.
- (10) Dieses Erfordernis wird jedoch nicht streng genommen. Es sind keine bedeutenden Anlagen und Einrichtungen gefordert. Die Anwesenheit des Geschäftsherrn zur Arbeit ist an sich schon ein gewichtiges Indiz, vgl. Locher, § 5, II A, Nr. 2; Schlumpf/Dürr, 157.
- (11) Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 111 N 8; andere Terminologie bei Schlumpf/Dürr, 156.
- (12) Der Selbständigerwerbende kann zudem neben dem Hauptsteuerdomizil des Wohnortes, welcher auch der Sitz der Erwerbstätigkeit ist, ein sekundäres Steuerdomizil am Ferienort besitzten. Trotzdem der Selbständigerwerbende am Ferienort einen Teil seiner Erwerbstätigkeit ausübt und die Voraussetzungen zur Annahme einer "Betriebsstätte" gegeben sind, lehnt das Bundesgericht eine weitere Verstrickung und Zersplitterung der Steuerhoheit ab. Der Ferienort kommt i.d.R. durch die Besteuerung des beweglichen Vermögens trotzdem auf seine Rechnung, vgl. Locher, § 3, I A, 1 Nr. 13 und § 5, II A, Nr. 5.

Uebt nun jemand teilweise eine selbständige, teilweise eine unselbständige Erwerbstätigkeit aus oder mit anderen Worten: "Konkurriert der Steuerwohnsitz einer selbständig erwerbenden Person mit dem sekundären Steuerdomizil der Geschäftsniederlassung (in unserer Terminologie: Spezialsteuerdomizil), so sind regelmässig die massgebenden Faktoren danach auszuscheiden, ob sie für die eine oder andere Tätigkeit bestimmt sind bzw. sich daraus ergeben" (13). Das aus unselbständiger Erwerbstätigkeit entspringende Einkommen ist somit am Wohnsitz, das in selbständiger Stellung erarbeitete am Geschäftsort steuerpflichtig.

(13) Schlumpf/Dürr, 158.

B Im Interkommunalen Verhältnis

Das Geschäft des Inhabers einer Einzelfirma begründet ein Spezialsteuerdomizil für Ertrag und Vermögen am Geschäftsort. Demzufolge unterliegen nur das übrige Einkommen und das Privatvermögen der Steuer am Wohnsitz, falls dieser nicht ohnehin mit dem Geschäftsort zusammentrifft. Diese interkantonale Praxis galt bis im Jahre 1957 im Kanton Graubünden auch für die interkommunale Steuerauscheidung (14). Letztmals bestätigte der Kleine Rat am 23. September 1955 das Spezialsteuerdomizil der Einzelunternehmung.

Mit dem Rekurs-Entscheid vom 27. Mai 1957 änderte der Grosse Rat (Legislative) diese Praxis und traf für interkommunale Doppelbesteuerungskonflikte eine neue Regelung.

Das im Geschäft investierte Vermögen blieb nach wie vor alleine am Ort der Geschäftsniederlassung steuerbar. Der Gedanke, der dieser Anknüpfung zu Grunde liegt, gilt interkantonal wie interkommunal: das in einem Geschäft eingesetzte und die Grundlage eines Betriebs bildende Vermögen gehört ganz dem Geschäftsort an, dem Ort also, wo es seine Wirksamkeit entfaltet, wo das Kapital arbeitet und den Schutz des Staates genießt (15).

Das aus dem Geschäft fliessende Einkommen teilte der Grosse Rat neu zu 2/5 dem Wohnort und zu 3/5 dem Geschäftsort zur Besteuerung zu. Sein Abweichen von der bis anhin geltenden Bundesgerichtspraxis begründet der Grosse Rat damit, dass der Erwerb des Einzelunternehmers, der sich nach Abzug der Eigenverzinsung des Geschäftskapitals ergibt, mit der Person des Pflichtigen eng verbunden sei.

(14) RP 1334, 1340, 1345, 1355, 3357.

(15) RP 6216; GRP 1957 265.

Es sei ungerecht, wenn der Steuerpflichtige an seinem Wohnort, wo er die politischen Rechte ausübe, wo er auf die Gestaltung des Gemeinwesens seinen Einfluss geltend machen könne, wo seine Familie Nutzniesserin der Gemeindeinstitutionen sei, wo die Kinder die Schule besuchen, gar keine Steuern bezahlen müsste (15).

Diese Begründung widerspricht jedoch der herrschenden Rechtsauffassung, welche die Steuer als voraussetzungslos geschuldet betrachtet (16). Hinsichtlich dieser im schweizerischen Recht tief verwurzelten Ansicht, ist die Argumentation des Grossen Rates, welche die Aufwendungen des Gemeinwesens in den Vordergrund stellt, schlecht vertretbar.

Es stellt sich auch die Frage nach dem passenden Anknüpfungspunkt. Der Schwerpunkt des Rechtsverhältnisses ist nach dem inneren Wesen des Sachverhaltes zu bestimmen. Wie ist somit der Geschäftsertrag anzuknüpfen? Der Pflichtige wählt seinen Arbeitsort nicht zufällig, er muss sein Geschäft dort ansiedeln, wo eine Führung desselben überhaupt möglich ist (17). Falls seiner Wohnsitzgemeinde die für den Aufbau einer Unternehmung nötige Infrastruktur fehlt, muss ein auswärtiger Arbeitsort gesucht werden (18).

(16) Blumenstein, System, 3; Locher, § 2, II A, Nr. 1, 2, 8; Schlumpf/Dürr, 36; Höhn, Steuerrecht, 45 N 12; Schwarzenbach, 186; BGE 101 Ia 183, 101 Ia 270.

(17) Im konkreten Doppelbesteuerungskonflikt zwischen Chur und Felsberg ging es um acht Steuerpflichtige mit Geschäftsniederlassung in Chur und Wohnsitz in Felsberg. Diese acht Personen, drei Bauunternehmer, vier Malermeister und ein Anwalt, hatten zusammen einen Erwerb von Fr. 81'700.--, ein Geschäftsvermögen von Fr. 352'800.-- und ein Privatvermögen von Fr. 106'700.--.

(18) Zu denken ist nicht nur an Versorgungs- und Entsorgungsdienste, an Strassen und Parkplätzen, sondern auch geschäftliche Strukturen wie Reparatur- und Hilfsdienste etc.

Die Tätigkeit ist deshalb eng mit dem Arbeitsort verbunden und erst das dort und gerade dort investierte Kapital bildet die Grundlage für die Erwerbserzielung. Das Bundesgericht misst denn auch der wirtschaftlichen Zugehörigkeit die grössere Bedeutung zu als den persönlichen Beziehungen des Inhabers der Einzelfirma, und es teilt den ganzen Geschäftserwerb dem Geschäftsort zu.

Am 22. August 1978 erhielt das Verwaltungsgericht die Gelegenheit, seine bisherige Praxis zu überprüfen (19). Es lehnte jedoch eine Rückkehr zur alten Rechtsprechung und damit eine erneute Konkordanz mit den bundesgerichtlichen Kollisionsnormen im wesentlichen aus den folgenden Gründen ab: Zwar hätten sich die Verhältnisse nach der grundlegenden Steuerreform von 1965 wesentlich geändert, und die Einkommenssteuer habe stark an Gewicht gewonnen (20). Jedoch "die Gründe, welche damals die Praxisänderung veranlassten, haben nichts an ihrer Bedeutung verloren. Der Grosse Rat führte im fraglichen Entscheid nämlich volkswirtschaftliche und finanzpolitische Gründe für sein Abweichen von der geltenden Bundesgerichtspraxis an, wobei er insbesondere auf die Leistungen der Wohnsitzgemeinde gegenüber dem Steuerpflichtigen und dessen Familie hinwies, die mit den Steuereinnahmen finanziert werden müssten. Diese Ueberlegungen gelten aber heute insoweit noch in vermehrtem Masse, als die öffentlichen Aufgaben, welche die Gemeinde zu erfüllen hat, nämlich mit der allgemeinen Entwicklung und mit den erhöhten Ansprüchen des Einzelnen gegenüber dem Jahre 1957 wesentlich zahlreicher geworden sind. Zu denken ist etwa an die im Zusammenhang mit der Raumplanung und dem Gewässerschutz entstehenden Aufwendungen, die insbesondere bei der Kehricht- und Abwasserbeseitigung

(19) VGE 5/78 vom 22.8.1978 i.S. Chur gegen Zizers.

(20) Bis ins Jahr 1965 war die Vermögenssteuer die Hauptsteuer, die Einkommenssteuer eine Ergänzungssteuer und der Vermögensertrag steuerfrei.

sowie der strassenmässigen Erschliessung des gesamten Gemeindegebietes beträchtliche Kosten verursachen. Dazu gehört auch, dass die Gemeinden heute der modernen Entwicklung angepasste und damit wesentlich aufwendigere öffentliche Einrichtungen (z.B. Schulen, Sportanlagen, Spielplätze usw.) bauen und unterhalten. Im Hinblick auf diese deutliche Zunahme der finanziellen Aufwendungen für die Erfüllung der öffentlichen Pflichten erscheint es in keiner Weise gerechtfertigt, dass der Wohnsitzgemeinde, von deren Einrichtungen der Steuerpflichtige und dessen Familie in erster Linie profitieren, die bis anhin bestehende teilweise Besteuerungsbefugnis für den in einer andern Gemeinde erzielten Geschäftsertrag entzogen wird" (19).

Die verwaltungsgerichtliche Kollisionsnorm bestätigt in bezug auf das Vermögen das Spezialsteuerdomizil am Geschäftsort, in bezug auf den Erwerb des selbständig Erwerbenden blieb der Geschäftsort der quotalen Aufteilung wegen sekundäres Steuerdomizil.

§ 25 Das sekundäre Steuerdomizil der Betriebsstätte -
interkantonal wie interkommunal

I Der Begriff der Betriebsstätte

A Allgemeines

Der Begriff der Betriebsstätte bezieht sich auf alle Unternehmensformen und Typen der Teilhaberschaft (1); er gilt somit auch für die Einzelfirma. Zur Bestimmung des Geschäftsortes waren beim Inhaber einer Einzelfirma "ständige körperliche Anlagen und Einrichtungen" die bestimmenden Wesensmerkmale. Diese beiden Merkmale allein genügen jedoch noch nicht zur Begründung des sekundären Steuerdomizils der Betriebsstätte. Nach der heute geltenden Rechtsprechung (2) braucht es auch ständige körperliche Anlagen und Einrichtungen, zudem muss sich aber mittels dieser daselbst ein "qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des technischen und kommerziellen Betriebs vollziehen" (3). Die drei Hauptmerkmale der Betriebsstättendefinition sind: ständige körperliche Anlage oder Einrichtung, qualitativ und quantitativ wesentliche Tätigkeit sowie Abhängigkeit vom Hauptbetrieb. Sie bedürfen einer Erläuterung, da die Subsumption des Einzelfalles unter die allgemeine Betriebsstättendefinition oft schwierig ist.

(1) Reimann/Zuppinger/Schärner, I 93 N 20.

(2) Die ältere Praxis verlangte zur Begründung einer Betriebsstätte noch eine eigentliche Zweigniederlassung (Filiale) im handelsrechtlichen Sinne. Diese befand sich dort, wo "in ständiger Weise Geschäfte oder Verrichtungen der Art, wie sie den Handels- oder Gewerbebetrieb des Inhabers charakterisieren - also nicht bloss Hilfgeschäfte - unter einer selbständigen Leitung ausgeführt wurden", vgl. BGE 22 12 und Holliger, 185 ff.

(3) Blumenstein, System, 54, 82; Locher, § 8, I A, Nr. 6, § 8, I B, Nr. 2, 3, 5; Schlumpf/Dürr, 160; Reimann/Zuppinger/Schärner, I 93 N 20; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 167 N 4; Studer, Behandlung, 36; Sarasin, 38; Zäch, 75; Bretschger, 43; Zuppinger, 15 f.

B Ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen

Ausgangspunkt für die Beurteilung des Erfordernisses von ständigen körperlichen Anlagen oder Einrichtungen bildet das im konkreten Fall zur Diskussion stehende Unternehmen. Nicht die stabile und dauerhafte Bauart, sondern der auf die Dauer gerichtete Zweck ist hierfür massgebend. Eine bloss vorübergehende Benützung genügt nicht (4). Ständig sind nach Bundesgericht deshalb nur "solche Anlagen oder Einrichtungen, die ihrer Verwendung nach dem Geschäftsbetrieb während seiner ganzen Dauer dienen können und jedenfalls nicht bloss auf eine zum voraus mehr oder weniger bestimmt beschränkte Dauer damit verknüpft sind, sondern, wenigstens grundsätzlich, einen auch in zeitlicher Hinsicht integrierenden Bestandteil der Geschäftsorganisation bilden" (5). Das rechtliche Verhältnis der Unternehmung zu den körperlichen Anlagen und Einrichtungen ist unerheblich. Weder Eigentum noch Besitz an diesen ist gefordert (6). Die "Betriebsstätten" können gemietet, gepachtet oder durch sonstige Abreden für die Zweckerfüllung des Unternehmens zur Verfügung stehen, oder sie können auch dem Privatvermögen des Betriebsinhabers angehören (7).

- (4) Das Bundesgericht bezeichnete u.a. als ständige körperliche Anlage oder Einrichtung:
- Landungsbrücken, Locher, § 8, I B, 2 Nr. 5
 - Warenautomaten, Locher, § 8, I C, 2 Nr. 3
 - Leitungen und Transformatorenstationen, Locher, § 8, I C, 5 Nr. 2, 4b
 - Baubüro, für eine auf Dauer angelegte spekulative Bautätigkeit, Locher, § 8, I C, 5 Nr. 8.
- Keine ständige körperliche Anlage oder Einrichtungen ist dagegen:
- Baubüro, das nur zur Ausführung eines einzelnen Werkvertrages dient, Locher, § 8, I D, 2 Nr. 1, 2, 8, 13
 - Restaurationsbetrieb an der Landi 1939, Locher, § 8, I B, 2 Nr. 7
 - Reparaturwagen, Locher, § 8, I D, 3 Nr. 9 d
 - Bergwerkunternehmen, dass auf beschränkte zeitliche Dauer angelegt ist, Locher, § 8, I D, 3 Nr. 12.
- (5) BGE 41 I 442.
- (6) Locher, § 8, I B, 2 Nr. 6.
- (7) Locher, § 8, I B, 2 Nr. 10.

C Qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des
Geschäftsbetriebes

Die Frage nach einem qualitativ und quantitativ wesentlichen Teil des Geschäftsbetriebes wird meistens nach der Annahme von ständigen körperlichen Anlagen und Einrichtungen zu bejahen sein, da diese normalerweise gerade im Hinblick auf wesentliche Betriebsvorgänge errichtet wurden. Dass der betreffende Betriebsteil technisch notwendig, charakteristisch oder gewinnbringend sei, wird nicht gefordert (8). Die Tätigkeit muss aber im Zusammenwirken mit den anderen Betriebsteilen eine wesentliche Rolle spielen und darf nicht bloss untergeordnet und nebensächlich sein (9). Da diese Kriterien stark konkretisierungsbedürftig sind, hat sich eine umfangreiche Praxis entwickelt (10).

- (8) Locher, § 8, I B, 2 Nr. 3; Schlumpf/Dürr, 163.
- (9) Schlumpf/Dürr, a.a.O.; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 168 N 6; Reimann/Zuppinger/Schärer, I 94 N 21, lassen "jede geschäftliche Tätigkeit, die irgendwie von Bedeutung ist" genügen.
- (10) Qualitative Wesentlichkeit hat das Bundesgericht bei der Tätigkeit folgender Geschäftsstellen angenommen:
- Verkaufsautomaten (obwohl bloss ein mechanischer Vorgang vorliegt), Locher, § 8, I C, 2 Nr. 3
 - Versicherungsgeneralagent, Locher, § 8, I C, 3 Nr. 8
 - Reise-, Reklame- und Inkassobüro, Locher, § 8, I C, 5 Nr. 4e
 - Werkplatz eines Baggerunternehmens, Locher, § 8, I C, 5 Nr. 4 n
 - Filmverleih, u.a. Pflege der Kundschaft, Locher, § 8, I C, 5 Nr. 5
- Qualitativ unwesentlich waren dagegen:
- die Annahmestelle einer Wäscherei, Locher, § 8, I D, 3 Nr. 8
 - der formelle Sitz einer juristischen Person, Locher, § 8, I D, 3 Nr. 9.
- Für weitere Beispiele, namentlich auch zur quantitativen Wesentlichkeit, sei auf Locher, § 8, I C und I D sowie auf Schlumpf/Dürr, 163 ff., verwiesen.

D Abhängigkeit vom Hauptbetrieb

Zur Begründung eines sekundären Steuerdomizils am Betriebsstätteort ist eine gewisse Abhängigkeit vom Hauptbetrieb gefordert, ansonsten die Betriebsstätte als steuerrechtlich unabhängiges Unternehmen den Status eines selbständigen Steuersubjektes erhält. Tritt die Betriebsstätte nicht unter eigener Firma auf, so ist die Abhängigkeit vom Hauptsitz ohne weiteres gegeben (11). Im umgekehrten Fall kann ein rechtlich selbständiges Unternehmen als Betriebsstätte eines anderen Unternehmens erscheinen, "wenn die zivilrechtlichen Bindungen des Inhabers dieses anderen gegenüber dem ersteren Unternehmen derart sind, dass sie in ihrer wirtschaftlichen Gesamtwirkung das "örtliche" Unternehmen zu einem Betriebsbestandteil des Hauptunternehmens und damit eben zu einer von dessen Betriebsstätten machen" (12).

Für juristische wie natürliche Betriebsstätteinhaber wird die objektive und die subjektive Abhängigkeit vom Hauptgeschäft gefordert. Objektiv muss die Betriebsstätte ganz im Dienste des Hauptunternehmens stehen und darf somit nicht für Drittunternehmungen der gleichen Art tätig sein. Subjektiv muss zwischen der Betriebsstätte und dem Hauptunternehmen ein Subordinationsverhältnis bestehen analog der rechtlichen Beziehung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer im Arbeitsvertrag. Hierbei ist jedoch nicht die zivilrechtliche Ausgestaltung, sondern

(11) Schlumpf/Dürr, 167; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 169 N 7.

(12) BGE 61 I 184.

die wirtschaftliche Auswirkung entscheidend (13) (14).

Es ist jedoch zu beachten, dass im Handelsregister eingetragene juristische Personen nur dann nicht als selbständige Steuersubjekte behandelt werden dürfen, wenn ihre völlige Abhängigkeit vom Hauptunternehmen nachgewiesen ist und ihre Ausgestaltung mit eigener juristischer Persönlichkeit keinem wirtschaftlichen Sachverhalt entspricht, also bloss zum Zweck der Steuerumgehung erfolgte (15).

(13) Blumenstein, System, 83; Locher, § 8, I E, Nr. 2, 3, 6; Schlumpf/Dürr, a.a.O.; Reimann/Zuppinger/Schärrer, I 94 N 23; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 169 N 8; Studer, Behandlung, 38 f.; Sarasin, 42.

(14) Die Abhängigkeit wurde angenommen bei:
- einem selbständigen Bierdepothalter (vgl. die objektiven und subjektiven Voraussetzungen), Locher, § 8, I E, Nr. 4.
Verneint dagegen bei:
- Heimarbeitern, BGE 46 I 233
- Benzintankstellen, Locher, § 8, I D, 3 Nr. 15.

Zum Problem der Generalagenturen, vgl. Locher, § 8, I D, Nr. 1 - 8; Schlumpf/Dürr, 168 ff.; Studer, Behandlung, 38 f.

(15) Locher, § 8, I E. Nr. 1, 5; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 169 N 9; Sarasin, 43.

II Abgrenzung zwischen dem sekundären Steuerdomizil der Betriebsstätte und dem Spezialsteuerdomizil des Grundeigentums

Zwischen dem Spezialsteuerdomizil des Grundeigentums und dem sekundären Steuerdomizil am Betriebsstätteort ist streng zu unterscheiden, da die jeweiligen Ausscheidungsregeln zu ganz verschiedenen Ergebnissen führen können. Das Grundstück eines Unternehmens, das einer juristischen Person, einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft gehört, wird zum Geschäftsvermögen gerechnet. Die Zuordnung beim Inhaber einer Einzelfirma ist dagegen weniger offensichtlich. Die Abgrenzung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen bietet oftmals Schwierigkeiten (16).

Mit der Zuweisung zum Geschäftsvermögen ist das steuerrechtliche Problem jedoch noch nicht gelöst, da ein Grundstück für sich noch kein sekundäres Domizil der Betriebsstätte begründen kann. Es muss grundsätzlich noch unterschieden werden zwischen Grundeigentum, das zugleich Hilfsmittel für den Betrieb einer Betriebsstätte ist (Betriebsstätteliegenschaft), und solchem Liegenschaftsvermögen, das zwar dem Unternehmen dient und daher auch Geschäftsvermögen ist, das aber nicht selbst unmittelbar für den Betrieb im Sinne einer Betriebsstätte eingesetzt ist (Kapitalanlage) (16a). Zudem spielt es eine Rolle, ob die Kapitalanlageliegenschaft auf einen Betriebsstättelokal fällt oder nicht (17).

(16) Für die steuerrechtliche Ausscheidung ist nicht der Wille des Steuerpflichtigen massgebend. Doch bildet die buchmässige Behandlung (Aufnahme einer Liegenschaft in die Geschäftsbücher) ein gewichtiges Indiz für die steuerliche Zuteilung. Dem Geschäftsvermögen ist ein Aktivum regelmässig dann zuzuteilen, wenn es aus Mitteln des Geschäfts oder für geschäftliche Zwecke erworben worden ist, weiter wenn es dem Geschäftsbetrieb tatsächlich dient, sei es durch seine Beschaffenheit oder sei es mittelbar durch seinen Wert, als notwendiges Betriebskapital oder als Reserve, vgl. BGE 70 I 261, 83 I 262, 93 I 546 Erw. 2; Reimann/Zuppinger/Schärrer, II 50 N 19-56; Kaufmann, Geschäfts- und Privatvermögen, in: Festschrift für E. Blumenstein, 109 ff.; Schlumpf/Dürr, 257; PVG 71 Nr. 62; ferner Zuppinger, 20 f.

(16a) Zuppinger, 17 f.

(17) Vgl. hinten § 28, V.

4. Teil: Die Steuerausscheidung

§ 26 Das Wesen der Steuerausscheidung

I Ergänzung der Kollisionsnormen durch Ausscheidungsregeln

Die Kantone wie die interkantonalen Selbstverwaltungskörper werden durch die bundes- resp. verwaltungsgerichtlichen Kollisionsnormen veranlasst, bei der Ausgestaltung ihrer Steuergesetzgebung auf die von der Gerichtspraxis ausgearbeiteten Grundsätze über die Abgrenzung der Steuerhoheit Rücksicht zu nehmen (1). Diese Entwicklung hat zur Folge, dass sowohl interkantonale wie interkommunale Doppelbesteuerungstatbestände weitgehend schon aufgrund der jeweiligen materiell zur Anwendung kommenden Steuergesetze vermieden werden.

Falls jedoch im Einzelfall diese Uebereinstimmung noch nicht so weit fortgeschritten ist und es zum Streitfall kommt, so werden die einzelnen Einkommens- und Vermögensbestandteile, mittels Auslegung bestehender oder durch Schaffung neuer Kollisionsnormen, von den Gerichten den Steuerdomizilen zwingend zugeteilt. Aus der Rechtsnatur der Kollisionsnormen resultiert in der Schweiz eine unbedingte Befreiungsmethode (2). Diese genügt im Einzelfall jedoch noch nicht als Grundlage für die Steuereinschätzung, da die Steuersubjekte letztlich, trotz der Zuteilung von Vermögens- und Einkommensbestandteilen an bestimmte Steuerorte, für ihr gesamtes Reinvermögen und Reineinkommen steuerpflichtig sind. Das Reineinkommen besteht nicht aus der Summe der Einkünfte, sondern ergibt sich erst nach

(1) StGGR Art. 10 und 11; StGZH § 3, 4, 6; StGSG Art. 8.

(2) Diese unbedingte Befreiungsmethode schaltet auch die virtuelle Doppelbesteuerung aus und findet in der Schweiz ausschliesslich Anwendung, Locher, § 1, III B, Nr. 4, 7, 9.

der Subtraktion der zulässigen Abzüge. Desgleichen ist das Reinvermögen der Saldo von Aktiven und Passiven (2a).

Praktisch kommen zwei Methoden der Steuerausscheidung zur Anwendung: die objektmässige und die quotenmässige. Bei der erstgenannten Methode hat der Steuerort, dem einzelne Einkommens- und Vermögensbestandteile zugewiesen werden, die zugehörigen Gewinnungskosten und Passiven zu übernehmen. Vielfach ist jedoch diese Aufteilung nach Objekten mit einer unsystematischen quotenmässigen (proportionalen) Ausscheidung der Passiven und Passivzinsen gekoppelt (3).

An den sekundären Steuerdomizilen werden nur bestimmte Quoten von Einkommen und Vermögen besteuert. Das Gesamtreineinkommen und -vermögen einer Person ist daher in vielen Fällen zur Festsetzung der massgebenden Steuerfaktoren auf die einzelnen Steuerdomizile aufzuteilen. Diese Aufteilung des gesamten reinen Einkommens und Vermögens nennt man Steuerausscheidung. Sie darf nicht mit der Lokalisierung der einzelnen Sachverhalte, d.h. mit der Zuordnung der einzelnen Vermögens- und Einkommensbestandteile an die beteiligten Steuerhoheitsträger, verwechselt werden. Die Steuerausscheidung befasst sich mit der zahlenmässigen Aufteilung, wenn der Steuerort und die Zuteilung der Steuerobjekte an sich unbestritten sind. Sie stellt somit die letzte Stufe bei der Feststellung der Steueransprüche der Gemeinwesen dar und ergänzt dadurch bei der unbedingten Befreiungsmethode die Kollisionsnormen (4).

(2a) Zuppinger, 47 f.

(3) Die quotenmässige Ausscheidung eignet sich vor allem für Liegenschaften, Locher, § 7, I A, und hinten § 28.

(4) Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 275 N 1; Escher, 157.

II Steuermass und steuerfreie Beträge

A Steuermass

Das Steuermass ist der Massstab der Steuerbelastung. Der gesetzlich festgelegte, regelmässig progressive Steuersatz bestimmt weitgehend den Charakter des Steuermasses (5). Durch eine Aufteilung des Einkommens und Vermögens auf verschiedene Steuerhoheiten könnte nun die Progression gebrochen werden, wenn die einzelnen Steuerfaktoren getrennt, je nach den Steuertarifen der beteiligten Gemeinwesen, bestimmt würden. Die hieraus resultierende Steuerbelastung wäre geringer als bei ausschliesslicher Steuerpflicht an einem einzigen Ort. Dieses Ergebnis widerspricht jedoch dem Sinn und Zweck des Doppelbesteuerungsrechts. Eine Mehrbelastung soll vermieden, jedoch keine Minderbelastung erzielt werden. Daher gilt im interkantonalen und im interkommunalen Steuerrecht unbeschränkt der Grundsatz des Progressionsvorbehaltes: die Besteuerung des Einkommens und des Vermögens in den einzelnen Gemeinwesen zu demjenigen Steuersatz, der dem gesamten Einkommen und Vermögen entspricht, stellt keine unzulässige Doppelbesteuerung dar (6).

Aus diesem Grundsatz folgt, dass bei gleichem Steuertarif in zwei Gemeinwesen dieselbe Gesamtbelastung besteht wie sie bei der Steuerpflicht in nur einem der beiden Gemeinwesen gegeben wäre. Auch bei verschiedenem Steuermass findet keine Doppelbesteuerung statt, da logischerweise auf keinen Fall mehr Steuern erhoben werden können, als bei ausschliesslicher Steuerpflicht im stärker belastenden Gemeinwesen geschuldet wären.

- (5) Das Steuermass wird durch den Steuersatz und durch den Steuerfuss (in Prozenten der einfachen Staatssteuer) bestimmt. Der Steuerfuss beeinflusst die effektive Steuerberechnung proportional und stellt im hier zu behandelnden Zusammenhang keine Probleme, vgl. Reimann/Zuppinger/Schärner, I 46 N 1 ff.
- (6) Blumenstein, System, 97, 256; Locher, § 10, III B, 1 Nr. 3 - 9; Schlumpf/Dürr, 25; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 277 N 8; Sarasin, 8 f.

Ist der Steuersatz für das Gesamteinkommen oder -vermögen tiefer als jener, der den im Kanton oder in der Gemeinde steuerbaren Werten entspricht, ist er trotzdem zu berücksichtigen. Ein Gemeinwesen darf namentlich die auswärtigen Steuerpflichtigen nicht ohne sachlichen Grund höher besteuern als es unter gleichen Umständen die eigenen Einwohner belasten würde (7).

B Sozialabzüge und steuerfreie Beträge

Sieht das kantonale oder kommunale Recht Sozialabzüge und allgemeine Steuerfreibeträge vor, so sind diese von den an einer Steuerausscheidung beteiligten Steuerhoheitsträgern im Verhältnis der ihnen zugeteilten Einkommens- und Vermögensanteile abzuziehen (8).

(7) Locher, § 10, III B, 1 Nr. 9; Schlumpf/Dürr, a.a.O.

(8) Blumenstein, System, 193; Locher, § 9, III, Nr. 1 - 3 ;
Schlumpf/Dürr, 285; Reimann/Zuppinger/Schärer, I 126 N 10;
Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 279 N 10; hinten § 28, II, C.

III Ausscheidungsfälle

Die Steuerausscheidung spielt in der Schweiz interkantonal wie interkommunal eine grosse Rolle, da sich oftmals das Hauptsteuerdomizil mit einem oder mehreren Nebensteuerdomizilen und zudem verschiedene Nebensteuerdomizile unter sich in das gleiche Steuersubstrat teilen müssen. Die wichtigsten Ausscheidungsfälle entstehen bei Liegenschaftsbesitz ausserhalb des Hauptsteuerdomizils (Wohnsitz, Sitz) und bei Unternehmungen mit Betriebsstätten in anderen Gemeinden resp. Kantonen. Diese beiden Hauptfälle gelangen in diesem Kapitel in den Paragraphen 28 und 29 zur Behandlung. Zunächst werden aber die Probleme des Schulden- und Schuldzinsenabzuges erörtert, da diese in beiden Hauptfällen eine zentrale Rolle spielen (§ 27).

§ 27 Die Verlegung von Schulden und Schuldzinsen

I Die proportionale Methode

Nach der feststehenden bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis gilt interkantonal, soweit die Kantone das System der Reineinkommens- und der Reinvermögenssteuer haben, unbestrittenermassen der Grundsatz des proportionalen Schulden- und Schuldzinsenabzuges. Diese proportionale oder quotenmässige Methode führt dazu, dass die passiven Vermögenswerte wie auch die Passivzinsen im Verhältnis der Aktiven auf die einzelnen Steuerhoheiten verlegt werden (1). Die Zugehörigkeit der Passiven zu bestimmten Aktiven oder Vermögensträgern bleibt grundsätzlich unberücksichtigt (2).

Nach der Zuweisung der Aktiven an die beteiligten Steuerhoheitsträger durch das Kollisionsnormensystem wird festgestellt, wie hoch zahlenmässig der Anteil an den Gesamtktiven jedes einzelnen Gemeinwesens ist. Alsdann werden den Steuerhoheitsträgern sowohl die Passiven als auch die Passivzinsen im Verhältnis dieser Anteile zugewiesen.

- (1) Blumenstein, System, 201 ff.; Locher, § 9; Schlumpf/Dürr, 279; Reimann/Zuppinger/Schärker, I 87 N 2; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 284 N 2; Escher, 158 ff.; Schneebeli, 73.
- (2) Im Gegensatz hiezu steht die objektmässige Methode. Hier ist ein Zusammenhang zwischen Passiven und Vermögensobjekt Wesensmerkmal.

II Die Anwendung der proportionalen Methode im interkantonalen Recht

A Grundsatz

Die Regel der Verlegung von Schulden und Schuldzinsen nach Lage der Aktiven auf die konkurrierenden Kantone gilt sowohl für private als auch für geschäftliche Passiven. Einzelfirmeninhaber und Teilhaber an einfachen Gesellschaften können auf ihre Gesellschaftsanteile Privatschulden zum Abzug bringen bzw. Geschäftsschulden mit privaten Aktiven verrechnen. Bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften besteht eine Ausnahme (3).

B Die Anwendung der proportionalen Methode bei Kantonen mit Objektsteuern

Voraussetzung für den proportionalen Schuldenabzug ist die Reinvermögenssteuer. Wird dieses System, dem der Gedanke einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu Grunde liegt, von allen beteiligten Steuerhoheitsträgern angewandt, so hat jeder einen proportionalen Passivanteil zu übernehmen. Die beteiligten Kantone haben somit total sämtliche Schulden abzuziehen (4).

Steht nun ein Kanton auf dem Boden der Objektsteuer und lässt demzufolge keinen Schuldenabzug zu, so spielt die proportionale Verlegung der Passiven nicht mehr vollumfänglich. Bundesrechtlich ist jedoch nichts dagegen einzuwenden, sofern der Ausschluss des Schuldenabzuges Kantonseinwohner wie Ausserkantonale gleich trifft. Der Kanton mit Objektsteuer kann ebenso wenig dazu ange-

(3) Vorn § 22, I A und gleich anschliessend C.

(4) Blumenstein, System, 201 f.; Locher, § 9, I A, 1 Nr. 17.

halten werden einen Teil der Passiven abzuziehen wie der konkurrierende Kanton mit Reinvermögenssteuer mehr Schulden und Schuldzinsen zu übernehmen, als dem Verhältnis der seiner Steuerhoheit unterstehenden Aktiven zu den Gesamtaktiven entspricht (5). Obwohl im Endeffekt nicht sämtliche Schulden abgezogen werden können, entsteht keine Doppelbesteuerung. Die Schulden werden auf jeden Fall proportional auf die beteiligten Kantone verlegt. Es ist dann Sache des materiellen Rechts jedes einzelnen Kantons zu entscheiden, inwiefern Schulden und Schuldzinsen tatsächlich abgezogen werden können.

Resultiert aus dem Umstand, dass verschiedene Steuersysteme aufeinandertreffen, in concreto eine Mehrbelastung, so liegt deshalb keine Doppelbesteuerung vor, "weil die Mehrbelastung sich nicht als Folge der Unterwerfung des Pflichtigen unter die Steuerhoheit verschiedener Kantone, sondern als Ausfluss der eigenartigen Regelung des Objektsteuerkantons ergibt" (6).

C Die Ausnahme der Kollektiv- und Kommanditgesellschaften

Die Beteiligung an einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft stellt ein Sondervermögen bzw. ein Sondereinkommen dar. Personen, die verschiedenen Steuerhoheiten angehören, können einerseits ihre (privaten) Schulden und Schuldzinsen nicht auf ihre Beteiligung verlegen. Andererseits werden auch die Gesellschaftsschulden und -Schuldzinsen nicht auf die privaten Einkünfte und Aktiven angerechnet. Die Beteiligungen werden als solche nur im Sitz- bzw. Betriebsstättekanton besteuert und nehmen somit an der übrigen Passiven- und Passivzinsenausscheidung nicht teil (7).

(5) Locher, § 9, I A, 1 Nr, 5.

(6) Vgl. hiezu das illustrative Beispiel bei Schlumpf/Dürr, 26.

(7) Locher, § 9, I A, 1 Nr. 14, 20; Schlumpf/Dürr, 126 f.; Reimann/Zuppinger/Schärer, I 90 N 13; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 286 N 9.

D Grundsätze für die Bewertung der Aktiven

Je niedriger der kantonale Steuerwert eines Aktivums ist, desto weniger Passiven müssen vom betreffenden Kanton übernommen werden. Die Schätzung, die der Wertbestimmung oft zu Grunde liegt, kann nach ganz verschiedenen Gesichtspunkten erfolgen. Bewertet ein Kanton alle gleichartigen, inner- und ausserkantonalen Aktiven unter dem effektiven Wert (z.B. Liegenschaften zum Anlagewert), ein konkurrierender Kanton jedoch zum tatsächlichen Handelswert, so gelangen im Ergebnis nicht alle Schulden und Schuldzinsen zum Abzug.

Die kantonalen Unterschiede in der Bewertung des Gesamtvermögens sind jedoch solange zulässig, als die beteiligten Kantone in ihrer eigenen Berechnung die gleichen Grundsätze für alle Objekte - auch für ausserkantonale - anwenden(8). Dieser Grundsatz findet auf Liegenschaftskantone mit Reinvermögenssteuer durchwegs Anwendung.

Bei der quotenmässigen Ausscheidung, die sich für interkantonale Unternehmungen durchgesetzt hat, wird demgegenüber ein einheitlicher bundesrechtlicher Massstab gefordert (9) (10).

Bei der Schuldzinsverlegung verlangt der proportionale Schuldenabzug unabhängig vom Steuersystem die volle Berücksichtigung der Passivzinsen. Dies aber kann nur gewährleistet werden, wenn alle beteiligten Kantone, namentlich Liegenschafts- und Wohnsitzkantone, das Rohvermögen in gleicher Weise bewerten (11).

(8) Locher, § 9, I A, 2 Nr. 15; Reimann/Zuppinger/Schärerrer, I 92 N 19.

(9) Locher, § 8, II B, 1, 3, § 10, II, Nr. 11, 13; Schlumpf/Dürr, 187; Reimann/Zuppinger/Schärerrer, I 91 N 18.

(10) Hinten § 29.

(11) Locher, § 9, II, Nr. 14, 16; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 288 N 15.

E Die Verlegung der Schuldzinsen auf den Vermögensertrag

Auch die Schuldzinsen sind nach Lage der Aktiven zu verteilen. Dieser Grundsatz kann aber dazu führen, dass der Schuldzinsanteil, den ein Kanton nach dem proportionalen Verteilungsschlüssel übernehmen muss, höher ist als der steuerbare Vermögensertrag. Für diesen Fall gilt die Regel, dass die Schuldzinsen in erster Linie auf das Kapitaleinkommen zu verlegen sind (12). Erst wenn die Schuldzinsen den Ertrag aus dem Vermögen übersteigen, ist die Aufteilung des Ueberschusses auf das übrige Einkommen vorzunehmen (13). Der Wohnsitzkanton muss so unter Umständen einen Schuldzinsüberschuss zu Lasten des Erwerbseinkommens übernehmen (14).

(12) Zum Kapitaleinkommen gehört auch der Zins des im eigenen Geschäft investierten Eigenkapitals, StR 26 539; Locher, § 9, II, Nr. 27.

(13) Locher, § 9, II, Nr. 5, 7, 16.

(14) Locher, a.a.O., Nr. 8.

III Die interkommunale Praxis

Es liegt auf der Hand, dass die interkommunale Praxis noch nicht die Feinheit und Ausgewogenheit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hat und auch gar nicht haben kann, da innerbündnerische Konfliktsfälle viel seltener sind; handelt es sich doch nur um das Gebiet eines einzigen Kantons, der zudem nicht zu den stark industrialisierten gehört. Deshalb musste der Bündner Verwaltungsrichter zu vielen Spezialfragen noch keine Stellung nehmen.

Im Grundsatz stimmt die interkommunale Praxis mit der bundesgerichtlichen überein. Das Reinvermögenssystem und damit die Methode der proportionalen Verlegung der Schulden und Schuldzinsen ist die Regel (15). Daneben kennen viele Bündner Gemeinden jedoch auch das Objektsteuersystem und damit die Beschränkung des Schuldenabzugs (16) (17).

Nach welchem Steuersystem der Schuldenabzug auch immer zu erfolgen hat, der auswärts wohnhafte Steuerpflichtige ist auf jeden Fall gleich zu behandeln wie der ansässige (18).

(15) RP 1376, 1381, 3428, 4731, 6633.

(16) RP 1335, 1336, 1354, 1370, 2286, 4703 (interkantonaler Fall), 5636 (bei Vermächtnissen), 5581 (bei Erbschaftssteuern), 6208, 6223.

(17) Zur Anwendung der proportionalen Methode bei Gemeinwesen mit Objektsteuern vgl. vorn § 27, II, B und für denselben Fall bei Liegenschaften vgl. hinten § 28, IV.

(18) RP 3373, 3375, 3380, 3386, 3390, GVP III/52, RP 5634, 6223.

§ 28 Die Steuerauscheidung für Liegenschaften -
interkantonal und interkommunal gleiche Grundsätze

I Die Verlegung der Aktiven und des Bruttoertrages

Da das Grundeigentum ein Spezialsteuerdomizil am Ort der Lage begründet, ist eine objektmässige Ausscheidung vorzunehmen (1). Die Aktiven werden dem Belegenheitskanton ebenso zugewiesen wie die daraus fliessenden Bruttoeinkünfte. In diesem Punkt ist die locus-rei-sitae-Regelung einfach und klar.

II Die Verlegung der Passiven

A Der Schulden- und Schuldzinsenabzug

Schwieriger zu lösen ist das Problem des Schulden- und Schuldzinsenabzugs. Da die Ausscheidung nach Lage der Aktiven vorzunehmen ist, wird die Bewertung der Liegenschaften zur entscheidenden Frage (2). Die Bewertung richtet sich nach kantonalem Recht. Jeder Kanton darf bei der Berechnung des proportionalen Schuldenabzugs seine eigenen Bewertungskriterien anwenden, mit der Auflage, dass er die seiner eigenen Steuerhoheit unterworfenen Liegenschaften nach den gleichen Grundsätzen behandelt wie die anderen Kantonen zugewiesenen (3). Die Kantone können durch das Doppelbesteuerungsverbot dazu verpflichtet werden, übereinstimmend zu schätzen, um den Abzug der Schuldzinsen (und Schulden) zu sichern (4). Welcher Wert hiefür massgebend sein solle, hat das Bundesgericht noch nicht entschieden.

(1) Vorn § 15, II, B, 2.

(2) Schlumpf/Dürr, 273 ff.; Reimann/Zuppinger/Schärrer, I 91 N 17; Dätwyler, 78 ff.; Zuppinger, 33.

(3) Locher, § 9, I A, 1 Nr. 1, § 9, II, Nr. 28, 29; Schlumpf/Dürr, a.a.O.; Reimann/Zuppinger/Schärrer, I 92 N 19; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 293 N 3, 296 N 13; derselbe, Steuerrecht, 306 N 4; vgl. vorn § 27, II, D.

(4) BGE 87 I 121. Um eine Uebereinstimmung zu erreichen, muss in erster Linie derjenige Kanton seine Schätzung anpassen, in dem das Grundstück liegt, für das die Schuld eingegangen wurde.

Diese Regelung genügt bei Steuerpflichtigen, die nur Liegenschaften besitzen. Werden jedoch weitere Aktiven (z.B. Wertschriften) zum Verkehrswert, Liegenschaften zum Buch-, Anlage-, Ertrags- oder amtlichen Steuerwert bewertet, so kann dies dazu führen, dass nicht alle Passiven zum Abzug gelangen. Für die Bestimmung des Verteilerschlüssels für Schulden- und Schuldzinsen drängt sich deshalb die einheitliche Bewertung sämtlicher Aktiven nach dem Verkehrswert auf.

Ist der einem Kanton zugewiesene Schuldzinsenanteil grösser als der nach Abzug der Gewinnungskosten verbleibende Nettoertrag, so muss der Ueberschuss von den übrigen Kantonen übernommen werden. Dieser Schuldzinsenüberschuss wird in erster Linie auf die Kantone mit Vermögensertrag verlegt, da die Praxis den innern Zusammenhang zwischen Vermögen und Kredit als mangelndes Kriterium betrachtet (5). Falls dies immer noch nicht genügt, hat letztlich der Wohnsitzkanton die Verrechnung des Schuldzinsenüberschusses mit dem Erwerbseinkommen zuzulassen (6).

(5) BGE 63 I 72, 97 I 40 f. Erw. 2 mit Verweisungen; ASA 39 327 Erw. 3.

(6) Vgl. vorn § 27, II, E.

B Die Gewinnungskosten

Auslagen, welche direkt mit der Erzielung bestimmter Einkünfte verbunden sind, werden demjenigen Kanton zugewiesen, der diese Einkünfte besteuert. Somit hat der Liegenschaftskanton bei der Einkommensbesteuerung vom zugewiesenen Bruttosteuerertrag die Gewinnungskosten abzuziehen (7). Unter die für die betreffende Liegenschaft abzugsberechtigten Aufwendungen fallen die Unterhalts- und Verwaltungskosten sowie die Liegenschaftsabgaben. Die zur Erzielung eines Liegenschaftsertrages aufgewendeten Gewinnungskosten werden somit auch objektiv ausgedehnt.

Darüber hinaus kann ein Liegenschaftskanton nicht verhalten werden, einen in einem andern Kanton entstandenen Verlust zu übernehmen; auch dann nicht, wenn das Gesamteinkommen des Pflichtigen im Endeffekt kleiner ist als der Nettoliegenschaftsertrag. So muss eine ausserkantonale Liegenschaft, die nicht als Betriebsstätte besteuert wird, sich an dem in einer Gesamtunternehmung erzielten Verlust nicht beteiligen; nur mittels des proportionalen Schuldenabzugs nimmt die Liegenschaft auf die Gesamtlage der interkantonalen Unternehmung beschränkt Rücksicht (8). Diese Regelung führt dazu, dass der Pflichtige stärker belastet wird, als wenn er nur einer Steuerhoheit unterstehen würde. Aber gerade diese "Ungerechtigkeit" sollte das Doppelbesteuerungsverbot zu verhindern helfen. Eine Änderung dieser unbefriedigenden Praxis, die aus der Sonderbehandlung des Grundeigentums resultiert, wäre denkbar.

(7) Blumenstein, System, 226; Reimann/Zuppinger/Schärrer, II 342 N 39 ff.; Höhn, Steuerrecht, 200 N 23 ff.; derselbe, Doppelbesteuerungsrecht, 294 N 6 ff.

(8) Schlumpf/Dürr, 258. Das Umgekehrte gilt nicht: der auf einer Liegenschaft erlittene Verlust muss vom Wohnsitz- bzw. Sitzkanton berücksichtigt werden, Locher, § 9, II, Nr. 8; ferner Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 295 N 11.

C Sozialabzüge und gemeinnützige Zuwendungen

Sozialabzüge stehen in der Regel nicht in einem organischen Zusammenhang mit der Erzielung bestimmter Einkünfte, sondern betreffen das ganze Einkommen ohne Unterschied (9). Deshalb sind solche Abzüge, soweit sie in den massgebenden Steuergesetzen vorgesehen sind, anteilmässig auch den Steuerpflichtigen zu gewähren, die mit ihrem Einkommen der Steuerhoheit anderer Kantone unterstehen (10). Dieser Grundsatz der verhältnismässigen Anrechnung von Sozialabzügen gilt namentlich dann, wenn der Steuerpflichtige in einem Kanton wohnt und im andern für eine Liegenschaft steuerpflichtig ist (11). Kollisionsrechtlich sind Sozialabzüge, ohne Rücksicht auf die Art der Anknüpfung der kantonalen Steuerhoheit, im Verhältnis der steuerbaren Einkommensquoten auf die beteiligten Kantone zu verlegen.

Diese Regelung bezüglich der Behandlung von Sozialabzügen kann grundsätzlich auch auf andere Arten von Steuererleichterungen angewendet werden, da doppelbesteuerungsrechtlich die Natur der Abzüge und ihre Verbundenheit mit der Erzielung bestimmter Einkommensteile entscheidend ist. Das Bundesgericht verpflichtete in seiner neusten Rechtsprechung einen Kanton, in dem nur das Spezialsteuerdomizil des Grundeigentums gegeben war, zum proportionalen Abzug von Zuwendungen an gemeinnützige Institutionen vom Liegenschaftsertrag, unter den Voraussetzungen, dass der betreffende Kanton diesen Abzug seinen eigenen steuerpflichtigen Bürgern auch gewährt und zudem keine wichtigen Gründe für ein Abweichen von dieser Regelung bestehen (12).

(9) Blumenstein, System, 211.

(10) BGE v. 3. Dezember 1937 i.S. Z.; Locher, § 9, III, Nr. 1-3; Schlumpf/Dürr, 26; Höhn, 279 N 10; Gygax, II 121 N 23.

(11) BGE v. 2. April 1947 i.S. J.

(12) BGE v. 5. Juli 1978 i.S. S. gegen Zug und Zürich = BGE 104 Ia 256.

D Schuldenabzug und interkommunale Steuerauscheidung
beim selbständig Erwerbenden

Beim selbständig Erwerbenden, bei dem Wohnsitz und Geschäftsort auseinanderfallen, bringt der Schuldenabzug eine weitere unbefriedigende Konsequenz mit sich. Die Wohnsitzgemeinde partizipiert, sofern der Einzelunternehmer sein Geschäft in einer Liegenschaft betreibt, mit 2/5 an dem im Geschäftsgewinn enthaltenen Liegenschaftsertrag. Diese Verschiebung der Besteuerung des Liegenschaftsertrages ist an sich schon problematisch (10). Im interkommunalen Verhältnis verschärft sich die Inkonsequenz dadurch, dass der Geschäftsort die Schuldzinsen, die nach Lage der Aktiven ausgeschieden werden, alleine tragen muss, wenn am Wohnsitz keine Aktiven vorhanden sind (11). Bei einem Geschäftsgewinn, der zum grossen Teil aus dem darin enthaltenen Liegenschaftsertrag besteht, kann dies dazu führen, dass der Geschäftsort nicht mehr auf seine Rechnung kommt. Auch wenn der Geschäftsgewinn nur noch aus Liegenschaftsertrag bestünde, müsste dieser gleichwohl zwischen Geschäftsort und Wohnsitz geteilt werden.

Theoretisch wäre zwar eine Ausscheidung des Liegenschaftsertrages aus dem Geschäftsertrag denkbar. Diese Anknüpfung käme aber einer weiteren Abweichung von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gleich. Abgesehen von dieser aus Harmonisierungsgründen unerwünschten rechtlichen Komplizierung, würde die Steuerauscheidung auch aus praktischen Gründen auf erhebliche Schwierigkeiten stossen, da viele Betriebe für ihre Liegenschaften keine getrennte Ertragsrechnung führen.

(10) Vgl. vorn § 23, III, B, 2.

(11) Z.B. der Fall in VGE 5/78 v. 22.8.78 i.S. Chur gegen Zizers.

III Die Verlegung der Schulden beim Objektsteuersystem

Das reine Objektsteuersystem, bei dem der Belegenheitskanton keinen Schuldenabzug zulässt, kommt heute in den Kantonen nicht mehr vor. Alle Kantone stehen auf dem Boden der Subjektsteuer, manchmal zwar noch gemischt mit einer Objektsteuer in Form der Grundstücksteuer vom Bruttowert (12)(13). Die allgemeinen Grundsätze, die bei Objektsteuern zur Anwendung gelangen, wurden vorn bereits behandelt (14). Da im interkommunalen Verhältnis die Objektsteuer bei Grundstücken eine grosse Rolle spielt (15), wollen wir uns die Hauptregel nochmals vergegenwärtigen: ein Gemeinwesen mit Objektsteuersystem kann nicht dazu verhalten werden, andere als die von ihm ausdrücklich vorgesehenen Schulden zum Abzug zu bringen.

Gestützt auf diese Praxis werden die Grundstücke üblicherweise zum vollen Wert ohne Schuldenabzug besteuert (16). Anzutreffen ist daneben aber auch die Vorschrift, dass zum Abzug vom Grundstückswert nur bestimmte, in einer gewissen Beziehung zur Liegenschaft stehende Passiven, nämlich die darauf lastenden Hypotheken, zugelassen sind (17).

(12) Schlumpf/Dürr, 269.

(13) Vgl. z.B. Art. 59 StGGR (alternative Grundstücksteuer); Rechenberg, Kommentar, 59.

(14) Vorn § 27, II, B; Blumenstein, System, 133.

(15) Vgl. z.B. Art. 25 StG Chur: Die Liegenschaftssteuer wird ohne Abzug von Schulden zu 1/2 ‰ des Steuerwerts berechnet RP 6208, bestätigt in GRP 1959 451; ferner Locher, § 7, I B, Nr. 22, 26, 29, 30.

(16) RP 1376, 1381 (Objektsteuer zur Deckung des Nachtwächterlohns), 3428.

(17) Blumenstein, System, 85; RP 6633.

Ist eine Steuer als Objektsteuer ausgestaltet (18), nimmt sie also keine Rücksicht auf die Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts, so ist die Anwendung eines progressiven Steuersatzes falsch und ungerecht (19). Dieses Progressionsverbot bei Objektsteuern ist systematisch richtig, kann aber zu unsozialen Ergebnissen führen. Deswegen und aus Gründen der Steuerharmonisierung sollte, unserer Meinung nach, bei der Revision kommunaler Steuergesetze die Subjektsteuer auch bei Liegenschaften gegenüber der veralteten Objektsteuer den Vorzug erhalten.

(18) Die Rechtsnatur der Objektsteuer spielt an und für sich keine Rolle. Blumenstein, System, 142, sieht darin eine partielle Vermögenssteuer in Form einer kumulativen Spezialsteuer neben der Gesamtvermögenssteuer.

(19) RP 4731, 6633.

IV Die Unternehmensliegenschaften

A Der Liegenschaftsbesitz ausserhalb des Geschäftsortes

Besitzt der Inhaber einer Einzelfirma ausserhalb des Kantons seines Geschäftsortes bzw. eine juristische Person ausserhalb ihres Sitzkantons eine Liegenschaft, so begründet diese Tatsache auf jeden Fall die Steuerpflicht im Liegenschaftskanton (20). Je nach der Zweckbestimmung der Liegenschaft knüpfen an diesen Umstand jedoch verschiedene steuerrechtliche Folgen an.

B Die Betriebsstätteliegenschaft

Die ausserkantonale Liegenschaft, in der sich eine Betriebsstätte befindet, wird wie das übrige Betriebsvermögen behandelt (21). Somit sind die für die interkantonale Unternehmung im allgemeinen geltenden Regeln sowohl in bezug auf das Geschäftsvermögen als auch auf den Geschäftsgewinn anwendbar (22). Die auf der Liegenschaft lastenden Schulden werden wie die übrigen Geschäftsschulden verteilt. Abschreibungen und Schuldzinsen folgen den für die Ausscheidung des Geschäftsgewinns geltenden Regeln.

Diese Ausscheidung weicht im Ergebnis in der Regel von den für Liegenschaften geltenden Ausscheidungsgrundsätzen ab. Je nach Geschäftsergebnis kann der dem Betriebsstätttekanton zugewiesene Anteil am Geschäftsgewinn grösser oder kleiner sein als der Nettoertrag aus der Liegenschaft. Unter Umständen hat der Betriebsstätteliegenschaftskanton einen Ausscheidungsverlust zu tragen. Bei einer

(20) Vorn § 23.

(21) Das gleiche gilt auch für die Liegenschaft, in der sich der Sitz oder der Geschäftsort befindet.

(22) Vorn § 25.

Veräusserung der Betriebsliegenschaft bleibt jedoch der Kanton der gelegenen Sache für den Wertzuwachs ausschliesslich steuerberechtigt; nur der aus den Abschreibungen resultierende Buchgewinn folgt den für den Geschäftsgewinn interkantonalen Unternehmungen aufgestellten Prinzipien (23).

C Die Kapitalanlageliegenschaft in Verbindung mit einer Betriebsstätte

1. Interkantonale Behandlung der Kapitalanlageliegenschaft im Betriebsstättekanton

Die Zuordnung der Kapitalanlageliegenschaft zum Geschäftsvermögen richtet sich nach der Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnisse. Besteht ein gewisser innerer Zusammenhang mit der Betriebsstätte, so wird die Kapitalanlageliegenschaft dieser zugerechnet. Fehlt der Zusammenhang wird im gleichen Kanton sowohl das sekundäre Steuerdomizil der Betriebsstätte als auch das Spezialsteuerdomizil des Grundeigentums begründet. Da diese Regelung zu unbefriedigenden Ergebnissen führen kann - so beispielsweise in bezug auf die Besteuerung des Grundstücksgewinns oder des Liegenschaftsertrags -, stiess sie verschiedentlich auf Kritik (24).

2. Interkommunale Behandlung der Kapitalanlageliegenschaft in der Betriebsstättegemeinde

Die Behandlung der Kapitalanlageliegenschaft richtet sich auch interkommunal nach der Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnisse (25). Das Bestreben nach gerechter Ausscheidung wird der

(23) Reimann/Zuppinger/Schärrer, II 253 N 1 ff.; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 297 N 16; Grüniger/Studer, 152, kritisch hiezu Studer, Behandlung, 42 f.

(24) Schlumpf/Dürr, 258 f.; Studer, Behandlung, 40 f.; Dätwyler, 136 ff.

(25) Vgl. Art. 5 VV zum StGGR.

Tendenz nach Vereinfachung (26) vorangestellt. In jedem Einzelfall ist zu prüfen, ob zwischen dem Geschäftsbetrieb und der Kapitalanlageliogenschaft eine steuerrechtlich relevante Beziehung besteht. Besitzt ein selbständig Erwerbender an seinem Geschäftssitz weiteres Grundeigentum, vielleicht um seinen Betrieb später zu erweitern, so soll er für das Einkommen aus diesem Grundeigentum nicht besonders besteuert werden können. Damit partizipiert aber die Wohnsitzgemeinde des Einzelfirmeninhabers mit 2/5 auch an diesem Liegenschaftsertrag. Ob dem Postulat einer gerechten Ausscheidung hiermit noch Rechnung getragen wird, ist fraglich. Bei einem schlechten Geschäftsgang kann nämlich der Anteil am Geschäftsergebnis erheblich kleiner sein als der Nettoertrag aus der Liegenschaft. Der Geschäftsort, der eine mit dem Betrieb zusammenhängende Kapitalanlageliogenschaft besitzt und den "Geschäftsertrag" mit einer Betriebsstätte teilen muss, kommt damit nicht nur durch die Zuweisung der Kapitalanlageliogenschaft zum Geschäftsvermögen an sich, sondern beim selbständig Erwerbenden kummulativ auch noch durch das Besteuerungsrecht der Wohnsitzgemeinde zu kurz (27).

Diese nachteiligen Folgen können durch ein weiteres Abgehen von der bundesgerichtlichen Praxis sicherlich zum Teil abgewendet werden. Aber aus dogmatischen Gründen und aus der Rechtsnatur der Kollisionsnormen rechtfertigt sich dieses Vorgehen nicht. Das Unternehmenssteuerrecht ist an sich schon kompliziert. Durch die Schaffung einer zusätzlichen feingliedrigen kommunalen Praxis wird es mit der Zeit aus faktischen und rechtlichen Gründen unentwirrbar.

(26) Beispielsweise: Kapitalanlageliogenschaften in Betriebsstätten-gemeinden werden der Betriebsstätte zugerechnet.

(27) Vgl. vorn § 24, II.

Besitzt ein selbständig Erwerbender nebst seinem Geschäftssitz eine innerkantonale Betriebsstätte mit "angehängter" Kapitalanlageliogenschaft, so nimmt die Wohnsitzgemeinde mit 2/5 an der Besteuerung des gesamten Geschäftsertrags teil. Liegt die Betriebsstätte mit "angehängter" Kapitalanlageliogenschaft jedoch ausserhalb der Kantons Grenzen, so ist zuerst eine quotale Ausscheidung für interkantonale Unternehmungen vorzunehmen, erst hierauf nimmt die Wohnsitzgemeinde an der Ertragsquote, die dem Geschäftsort zugewiesen wird, mit 2/5 an der Besteuerung teil. Ein kompliziertes Beispiel liesse sich leicht finden, doch zeigt diese einfache Konstellation bereits ein Mass an Steuerhoheitszersplitterung, die bei der Steuerausscheidung erhebliche Schwierigkeiten bereiten wird.

D Die Kapitalanlageliogenschaft in Kantonen und Gemeinden ohne Betriebsstätte

Unternehmensliegenschaften in Kantonen, die keine Betriebsstätten derselben Unternehmung aufweisen, folgen der allgemeinen Anknüpfung für das Grundeigentum. Sie begründen somit im Belegenheitskanton ein Spezialsteuerdomizil. Das durch sie verkörperte Vermögen und der Liegenschaftsertrag werden von den übrigen Geschäftsaktiven getrennt besteuert. Es gelten die allgemeinen Regeln über die Steuerausscheidung bei Liegenschaften (26). Der Nettogewinn (27) aus der Liegenschaft kann vom Liegenschaftskanton besteuert werden, gleichgültig ob die Unternehmung gesamthaft einen Verlust erlitten hat, oder ob der Gesamtgewinn kleiner ist, als der aus der Liegenschaft fliessende Ertrag (28). Der Kanton der Lage muss keine Ausscheidungsverluste übernehmen (29).

(26) Vgl. vorn § 23; Schlumpf/Dürr, 257.

(27) Der Nettogewinn ist das, was nach Abzug der objektmässig zugewiesenen Unterhaltskosten und Abschreibungen und des proportionalen Schuldzinsanteils verbleibt.

(28) Locher, § 7, I B, Nr. 11, 13, 21, 23, 25, § 9, II, Nr. 28; Schlumpf/Dürr, 258.

(29) Kritik hiezu von Studer, Behandlung, 44 ff.; Dätwyler, 99 f.; Pétermann, 205; Maurer, L'assujettissement, 537.

Im Gegensatz zur Betriebsstätteliegenschaft steht ihm auch der ganze Veräusserungsgewinn zur Besteuerung zu. Da der Belegheitskanton die Abschreibungen auf der Kapitalanlageliegenschaft allein getragen hat, kann er nun den Buchgewinn nebst dem Wertzuwachs besteuern (30).

(30) Schlumpf/Dürr, 263; Reimann/Zuppinger/Schärrer, I 117 N 102 lit. b.

§ 29 Die Steuerausscheidung bei interkantonalen und interkommunalen Unternehmungen

I Die Methoden

A Das Prinzip der quotenmässigen Ausscheidung

Bei der quotenmässigen Ausscheidung ist zu prüfen, wie gross der wirtschaftliche Teilerfolg jeder Betriebsstätte im Vergleich zum Erfolg des Gesamtbetriebes ist. Im Gegensatz zu der im internationalen Steuerrecht bei Unternehmungen gängigen objektmässigen Ausscheidungsmethode kommt im interkantonalen und interkommunalen Steuerrecht ausschliesslich die quotenmässige Steuerteilung vor (1). Jedes Gemeinwesen besteuert einen Anteil am gesamten Vermögen und Ertrag der Unternehmung. Diese quotenmässige Aufteilung auf die einzelnen Betriebsstätten hat in Verbindung mit der indirekten Methode den Vorteil, dass ein Kanton oder eine Gemeinde trotz einer Unterbilanz an einem positiven Unternehmensergebnis partizipieren kann (2). Für die Ermittlung eben dieser Quote, die nach einheitlichen Grundsätzen zu erfolgen hat, kennt die Praxis zwei Methoden: die direkte und die indirekte (3).

- (1) Locher, § 8, II A, Nr. 6; Reimann/Zuppinger/Schärrer, I 96 N 31 und 99 N 43.
- (2) Die Quoten sind nach einheitlichen Grundsätzen zu bestimmen. Konkurrieren z.B. mehrere Gemeinwesen mit verschieden langen Berechnungszeiträumen, so muss das Gericht den massgebenden Zeitraum festlegen, Locher, § 8, II C, 1b Nr. 11.
- (3) Hönn, Doppelbesteuerungsrecht, 303 N 3; Zäch, 97; Bretschger, 74.

B Die direkte Methode

Diese Methode funktioniert nur, wenn bei der Bestimmung des an der einzelnen Betriebsstätte steuerbaren Vermögens und Einkommens auf die Vermögens- und Ertragsbilanz des betreffenden Teilbetriebs abgestellt werden kann (4). Dieses Vorgehen setzt natürlich voraus, dass jede Betriebsstätte eigene Bücher führt. Aus technischen und administrativen Gründen ist diese Methode fast nur bei Banken anwendbar (5) (6).

Die Buchhaltungsergebnisse der einzelnen Betriebsstätten führen jedoch nicht zu einer objektmässigen Besteuerung. Sie liefern nur die Grundlage für die Berechnung der Quoten des Gesamtvermögens und -ertrags. Summa summarum wird höchstens das gesamte Vermögen und der Gesamtertrag besteuert.

Das Gesamtkapital wird nach Massgabe der Aktiven verteilt. Eine Betriebsstätte kann so zur Vermögensbesteuerung kommen, auch wenn ihre Passiven die Aktiven übersteigen. Beim Gesamtgewinn, der anhand der aus den Betriebsstättegewinnen errechneten Quote verteilt wird, führt die direkte Methode dazu, dass Betriebsstätten,

(4) Locher, § 8, II C, 4 Nr. 1; Schlumpf/Dürr, 173; Reimann/Zuppinger/Schärer, I 89 N 8.

(5) Einer Anwendung bei Niederlassungen anderer Unternehmungen steht jedoch nichts im Wege, namentlich dann nicht, wenn die einzelnen Betriebe "im wesentlichen wie unabhängige Geschäfte dieser Art arbeiten und der finanzielle Erfolg oder Misserfolg jedes Betriebs in der Hauptsache weniger von der Tätigkeit der Zentralleitung als von der örtlichen Leitung und namentlich von den lokalen Verhältnissen abhängt und jedenfalls nicht von der Tätigkeit der übrigen Filialen beeinflusst ist", BGE 91 I 422.

(6) Schlumpf/Dürr, 193, 243 ff.

die mit Verlust abschliessen, mit Null in der Ausscheidung figurieren. Den negativen Ueberschuss müssen die übrigen beteiligten Gemeinwesen anteilmässig übernehmen, da ja höchstens der Gesamtgewinn besteuert werden darf. Schliessen alle Betriebsstätten mit Gewinn ab und erhält der Hauptsitz kein Präcipuum (7), so kommt diese Lösung der objektiven Methode gleich (8).

C Die indirekte Methode

Die direkte Methode verdient grundsätzlich den Vorrang, da sie einfach und genau ist. Führen die einzelnen Betriebsstätten aber keine Bilanz und keine Gewinn- und Verlustrechnungen, so bleibt nur die indirekte Methode. In diesem Fall liegt nur eine Gesamtbilanz und eine gemeinsame Gewinn- und Verlustrechnung vor. Das am einzelnen Ort zu besteuernde Vermögen und der Gewinnanteil ist daher anhand von Hilfsfaktoren zu bestimmen. Diese Methode ist bedeutend umständlicher und setzt oft mehrere Ausscheidungs- und Bewertungsverfahren voraus (9).

- (7) Der Kanton des Hauptsitzes hat einen Anspruch auf einen Vorausanteil (präcipuum) am Gesamtgewinn, wenn die am Sitz sich befindliche Geschäftsleitung auf den Geschäftserfolg der ausserkantonalen Betriebsstätte von Einfluss ist und dieser Funktion des Hauptsitzes mit dem angewendeten Verteilungsmassstab zu wenig Rechnung getragen wird, Locher, § 8, II C, 1b Nr. 1, 10, § 8, II c, 6 Nr. 1, 3, 4; Reimann/Zuppinger/Schärre, I 96 N 28.

Bei der Vermögenszuteilung gibt es kein Präcipuum, Locher, § 8, II B, 4 Nr. 1, 2, 3.

- (8) Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 304 N 7.
(9) Locher, § 8, II C, 4 Nr. 1, 2, 7; BGE 73 I 204.

Für die Ausscheidung der Steuerhoheiten bei einer interkantonalen Unternehmung erklärte das Bundesgericht: "Sie (die massgebende Quote) bestimmt sich beim Vermögen nach dem Verhältnis der den einzelnen Kantonen örtlich und wirtschaftlich zugehörenden Aktiven zu den Gesamtaktiven, beim Erwerb (Einkommen) nach der Bedeutung der in den Kantonen vorhandenen Betriebsanlagen und -einrichtungen und der mittels derselben sich abspielenden Betriebsvorgänge für die Erzielung des Gesamtertrags" (10).

Sind die Quoten anhand der bundesrechtlich aufgestellten Regeln bestimmt, so darf (und hat) jeder Kanton bei der Festsetzung des Gesamtvermögens und -ertrags nach seinem eigenen Steuerrecht vorzugehen (11). Vom so berechneten Gesamtsteuersubstrat kann er seinen quotenmässig festgelegten Anteil erfassen.

II Die Ausscheidung

Da die Aufteilung der interkantonalen und der interkommunalen Unternehmungen für sich allein den Raum einer Dissertation beanspruchen würde, wollen wir uns hier auf die Hauptzüge des Ausscheidungsverfahrens beschränken (12).

A Die Vermögensausscheidung

1. Berechnung nach der direkten Methode

Falls die für die direkte Methode notwendigen Bücher geführt werden - und die Unternehmung generell hierfür geeignet ist (5) -, gestaltet sich die Zuteilung der Aktiven auf die einzelnen Betriebsstätten sehr einfach. In der Hauptbilanz finden sich die Brutto-

(10) Locher, § 8, II A, Nr. 6.

(11) Schlumpf/Dürr, 188. Eine verschiedene Steuerberechnung ist dabei nicht bundesrechtswidrig, sondern folgt direkt aus der in Art. 3 BV garantierten kantonalen Souveränität, resp. innerkantonal aus der in Art. 40 KV begründeten kommunalen Steuerhoheit.

(12) Vgl. die interkantonale Praxis des Bundesgerichts bei Locher, § 8; Schlumpf/Dürr, 174 ff.; Reimann/Zuppinger/Schärer, 87 N 1 ff.

aktiven (A) und das steuerbare Gesamtreinvermögen (R) der Gesamtunternehmung, in der Betriebsstättbilanz die dort lokalisierten Bruttoaktiven (a). Das steuerbare Reinvermögen der einzelnen Betriebsstätten (r) kann mittels dieser Faktoren sehr einfach berechnet werden (13).

2. Berechnung nach der indirekten Methode

Bei dieser Methode werden zunächst alle Aktiven, die eine lokale Beziehung aufweisen auf die einzelnen Betriebsstätten und den Hauptsitz verteilt. Zu den lokalisierten Aktiven gehören Grundstücke samt Zugehör, Werkstätten und die darin verwendeten Werkzeuge, Maschinen, Betriebsvorräte etc. (14).

Eine zweite Kategorie von Aktiven, solche die nur dem Hauptsitz dienen, werden diesem alleine zugewiesen. Darunter fallen Beteiligungen und Vorschüsse an Tochtergesellschaften (15).

Die übrigen keiner lokalen Beziehung fähigen Aktiven werden in der Regel im Verhältnis der lokalisierten Aktiven verteilt. Zu dieser dritten Gruppe zählen die mobilen Konti (16), Rohstoffe und Halbfabrikate, Lizenzen, Patente und Markenrechte (17).

(13)
$$r = \frac{R \times a}{A}, \text{ Schlumpf/Dürr, 174.}$$

(14) Locher, § 8, II B, 2b Nr. 1 - 4; Schlumpf/Dürr, 177 f.; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 316 N 42.

(15) Locher, § 8, II B, 2d Nr. 1 - 4; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 317 N 44.

(16) Die mobilen Konti (Kassabestände, Wechsel, Bankguthaben etc.) können bei Handels- und Fabrikationsbetrieben nach freiem Ermessen, Locher, § 8, II B, 2c Nr. 1, 14, oder bei reinen Handelsunternehmungen ausschliesslich dem Hauptsitz zugeteilt werden, Locher, § 8, II B, 2c Nr. 13.

(17) Locher, § 8, II B, 2c Nr. 4, 9; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 317 N 45.

Ist das gesamte Vermögen auf die einzelnen Betriebsstätten verteilt, wird festgestellt, wie gross der Anteil jedes einzelnen Gemeinwesens am Gesamtvermögen ist. Dieses Verhältnis der einer bestimmten Betriebsstätte zugeteilten Aktiven zu den Gesamtktiven ergibt die prozentuale Quote, mit welcher das Gemeinwesen das seiner Hoheit zugeteilte Vermögen besteuern darf (18).

B Die Einkommensausscheidung

1. Grundsatz

Der Gesamtgewinn ist auf die einzelnen Betriebsstätten nach ihrer Bedeutung für dessen Erzielung aufzuteilen (19). Der Hauptsitz erhält je nach Branche ein Präcipuum von 10 - 20 % (7).

2. Berechnung nach der direkten Methode

Wie bei der Vermögensausscheidung unterscheiden wir auch hier die direkte und die indirekte Methode, wobei die erstere wiederum fast ausschliesslich auf Bankfilialen Anwendung findet (20). Die Ausscheidung wird aufgrund der Gewinn- und Verlustrechnung vorgenommen. Dem so ausgeschiedenen Reinertrag kommt aber nicht die Bedeutung eines Steuerobjektes zu; er kann nicht in dieser Höhe vom betreffenden Betriebsstättegemeinwesen zur Besteuerung herangezogen werden. Vielmehr darf der Steuerhoheitsträger nur eine entsprechende Quote am Gesamtertrag des Unternehmens besteuern (21).

(18) Schlumpf/Dürr, 178.

(19) Reimann/Zuppinger/Schärrer, I 88 N 6.

(20) Locher, § 8, II C, 4 Nr. 1, 4, 6, 8 - 10; Schlumpf/Dürr, 243 ff. Der Hauptsitz der Bank erhält i.d.R. ein Präcipuum von 10 %, Locher, § 8, II C, 6 Nr. 7, 23.

(21) Schlumpf/Dürr, 194, Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 320 N 59.

Eine direkte oder gesonderte Behandlung des Einzelgewinnes würde dem Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der Unternehmens-einheit widersprechen. Auch aus ökonomischen Gründen wäre eine solche Regelung untragbar, da ein Unternehmen, im Falle, dass eine seiner Betriebsstätten einen Verlust erleidet, mehr als den Gesamtgewinn versteuern müsste.

3. Berechnung nach der indirekten Methode

In den meisten Fällen kommt in Ermangelung getrennter Buchhaltungen nur die indirekte Methode in Betracht. Bei dieser soll aufgrund äusserer betrieblicher Merkmale auf die Beitragsleistung der einzelnen Betriebsstätte zum Gesamtergebnis geschlossen werden. Für jedes Unternehmen muss diejenige Art der Ausscheidung gewählt werden, die der organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Struktur am besten entspricht (22). Die hierzu verwendeten Hilfsfaktoren sind nach der Art der Unternehmung ganz verschieden. Im Vordergrund stehen die Produktionsfaktoren Kapital und Arbeit sowie der Umsatz (23).

(22) Reimann/Zuppinger/Schärner, I 96 N 28.

(23) Die Einkommensausscheidung nach der indirekten Methode bei den einzelnen Unternehmensarten ergibt folgende Zusammenstellung:

H : Hilfsfaktoren

P : Präzipuum

- Handelsunternehmungen, Versicherungs- und Treuhandgesellschaften, H : Umsatz, P : 20 %

Locher, § 8, II C, 3 Nr. 1, 3, 5 - 7, § 8, II C, 6 Nr. 13, 16, 17;

Schlumpf/Dürr, 231 ff.;

Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 320 N 60 f.;

Reimann/Zuppinger/Schärner, I 97 N 33, I 98 N 37, N 38.

- Landwirtschaftsbetriebe, H : zum Ertragswert bewertete Aktiven, P : 0

Locher, § 8, II C, 5 Nr. 8, 11, § 8 II C, 6 Nr. 26;

Schlumpf/Dürr, 253 f.;

Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 320 N 62;

Reimann/Zuppinger/Schärner, I 96 N 31;

- Fabrikations- und Bauunternehmungen, Elektrizitätswerke, H : Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital, P : 10 - 20 %

Abgesehen von dieser Verschiedenheit der Berechnungsgrundlage unterscheidet sich die indirekte Methode auch im Ergebnis von der direkten Methode. Beim indirekten Verteilungsschlüssel können Betriebsstätten, die mit Verlust arbeiten, am positiven Unternehmensergebnis partizipieren. Die Begründung dieser Aufteilung findet sich einmal mehr in der Unternehmensstruktur, die ja nicht aus selbständigen Betriebsstellen zusammengesetzt ist, sondern eine wirtschaftliche Einheit darstellt und deren Geschäftsergebnis das einheitliche Produkt des organischen Zusammenwirkens der einzelnen Betriebsstätten ist (24).

Locher, § 8, II C, 2a Nr. 1, 6, 8, § 8, II C, 6 Nr. 5, 6, 19, 21, 22, 24;

Schlumpf/Dürr, 215 ff.;

Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 231 N 65 ff.;

Reimann/Zuppinger/Schärerer, I 97 N 32, I 99 N 40, N 41.

- Gemischte Unternehmungen, H : Unterteilung in Fabrikations- und Verkaufsgewinn, ersterer nach Produktionsfaktoren, letzterer nach Umsatz, P : 20 %

Locher, § 8, II C, 5 Nr. 7, § 8, II C, 6 Nr. 21;

Schlumpf/Dürr, 239 ff.;

Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 322 N 70 ff.;

Reimann/Zuppinger/Schärerer, I 97 N 34.

- (24) Schlumpf/Dürr, 191, 209; Reimann/Zuppinger/Schärerer, I 89 N 9.

Gesamtwürdigung

Im Zentrum des Problemkreises "Doppelbesteuerung im Kanton Graubünden" stehen die Selbstverwaltungskörper als Träger der Steuerhoheit sowie die "Eigenständigkeit" der diesbezüglichen Verwaltungsgerichtspraxis. Sowohl durch die zahlenmässige Reduktion der Hoheitsträgertypen als durch die Beschneidung deren Steuererhebungskompetenzen an sich wie durch die Uebereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Praxis kann eine Vereinfachung erzielt werden.

Die Zwecksetzung der Selbstverwaltungskörper reicht von der Bewältigung eines umfassenden Aufgabenkreises (politische Gemeinde) bis zur Erfüllung einer einzelnen Teilverpflichtung (beschränkte Armenfürsorge der Bürgergemeinde). Die uneingeschränkte Steuerhoheit, die zur Deckung des zur Ausführung der öffentlichen Aufgaben notwendigen Finanzbedarfs verliehen wird, ist bei der politischen Gemeinde durchaus adäquat. Bei der Bürgergemeinde ist ein Weiterbestand der umfassenden Steuererhebungskompetenz jedoch nicht mehr gerechtfertigt. Mit entsprechender Kompensation - die dank des geringen Armenfürsorgebedarfs, der geäufteten Fürsorgefonds und des beträchtlichen Vermögens vieler Bürgergemeinden nicht sehr gross sein dürfte - ist die Bürgergemeinde als Steuerhoheitsträger fallenzulassen. Auch die Steuerbefugnisse der Landeskirchen und Kirchgemeinden sowie der Kreise könnten eventuell auf die Basis einer Zuschlagssteuer reduziert werden. Da diese Einschränkung der Steuerhoheit faktisch weitgehend schon vollzogen ist, dürfte die formelle Anpassung durch eine Partialrevision der Kantonsverfassung nicht auf allzugrossen politischen Widerstand stossen.

Auch bei der Lösung des zweiten Hauptproblems, der Konkordanz mit der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis, spielen politische wie rechtliche Ueberlegungen mit. Das Bundesgericht hat in einer reichen Praxis recht mühevoll, jedoch mit gutem Erfolg,

einen geschlossenen Normenkomplex zum Doppelbesteuerungsverbot geschaffen. Hierbei orientierte es sich an allgemeingültigen Rechts-
erkenntnissen und Rechtsprinzipien. Da sich Inhalt und Zweck des Doppelbesteuerungsverbot interkantonal und interkommunal nicht unterscheiden, steht der Anwendung von interkantonalen Kollisions-
normen auf die Steuerkonflikte zwischen den bündnerischen Selbst-
verwaltungskörpern nichts im Wege. Dies gilt umsomehr, als eine
wünschbare Steuerharmonisierung im doppelbesteuerungsrechtlich
"gesetzleeren Raum" durch eine einheitliche Rechtsanwendung direkt
erreicht werden kann. Steuerharmonisierung und doppelbesteuerungs-
rechtliche Kollisionsnormen haben zudem die gleiche Zielsetzung:
einfache Veranlagung, klare Regelung, Verhinderung einer übermäs-
sigen Rechtszersplitterung, Steuergerechtigkeit und Rechtssicher-
heit. Dass die diese Postulate verwirklichenden Kollisionsnormen
des Bundesgerichts grundsätzlich auch im interkommunalen Verhält-
nis angewandt werden sollten, hat das Verwaltungsgericht mehrfach
bestätigt. Aus der Sicht des Steuerpflichtigen besteht kein Anlass
von diesem Grundsatz abzugehen. Das Doppelbesteuerungsverbot soll
den Pflichtigen schützen und zugleich eine den allgemeinen steuer-
rechtlichen Grundsätzen entsprechende Abgrenzung der Steuerhoheiten
bewirken. Argumentationen, die vom Finanzbedarf der Gemeinwesen aus-
gehen, verkennen den Zweck des Doppelbesteuerungsverbot und wider-
sprechen auch der allgemeinen Doktrin, die den Entgeltscharakter
der Steuer verneint. Ausserdem führen die punktuellen Abweichungen
der bündnerischen Praxis zu Ungereimtheiten, die sich nicht zuletzt
daraus erklären, dass den bundesgerichtlichen Kollisionsnormen ein
in sich geschlossenes System zu Grunde liegt. In konsequenter Wei-
terführung der unsystematischen "Eigenheiten" werden im Endeffekt
sogar die Anknüpfungsgrundprinzipien in Frage gestellt. Damit wird
die Ausscheidung zusehends komplizierter; diese Entwicklung wider-
spricht aber dem Charakter der Kollisionsnormen.

Es dürfte unbestritten sein, dass aus der Eigenart der inter-
kommunalen Praxis, gesamtbündnerisch gesehen, keine steuerlichen
Mehreinnahmen resultieren. Das gleiche Steuersubstrat wird bei den
gleichen Steuersubjekten erfasst. Nur die Verteilung der Steuer-

erträgnisse wird teilweise anders geregelt, indem andere Anknüpfungen gewählt und damit andere, meist weitere, Hoheitsträger als zur Steuererhebung kompetent erachtet werden. Diese Zersplitterung der Steuerhoheit erschwert aber für den Pflichtigen das Veranlagungsverfahren; kommen zugleich interkantonale und interkommunale Anknüpfungen zum Zuge wird die Ausscheidung so stark kompliziert, dass die Rechtssicherheit gefährdet wird. Eine gewisse Widersprüchlichkeit ist auch darin zu sehen, dass die durch die geltende Praxis getroffenen abweichenden Anknüpfungen, über eine längere Zeitspanne und einen grösseren Raum betrachtet, sich sogar kompensieren könnten. Dadurch werden aber die zur Begründung der interkommunalen Praxis gemachten finanz- und wirtschaftspolitischen Ueberlegungen in Frage gestellt.

Zusammenfassend sei festgehalten, dass der in Graubünden mittels des Doppelbesteuerungsverbotes betriebene "Finanzausgleich" volkswirtschaftlich gesehen gerechtfertigt werden kann. Dass jedoch dem Instrument, das zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geschaffen wurde, gegenüber einer politisch sauberen Lösung, beispielsweise über den interkommunalen Finanzausgleich, der Vorzug gegeben wird, scheint uns rechtspolitisch nicht unbedenklich zu sein.

Schlusswort

Es ist zu hoffen, dass aus der vorliegenden Arbeit einige Denkanstösse in Richtung Rechtsvereinheitlichung und Rechtsvereinfachung gewonnen werden können. Im Zeitalter der "Gesetzesinflation" liegt vieles zur Verwirklichung dieser Postulate bei der Rechtsprechung.

Es ist zu wünschen, dass die vorliegende Arbeit dem Rechtssuchenden das Erfassen der geltenden Praxis zu erleichtern hilft und den rechtsanwendenden Behörden die zur Veranlagung interkommunaler Fälle notwendigen Kriterien liefern kann.

Lebenslauf

Wo ich am 20. August 1952 den ersten Gedanken formte, wurde ich am 13. Februar 1980 zum Doktor der Rechtswissenschaft promoviert, in Zürich. Bis sich dieser Ausbildungskreis schliessen konnte, hatte ich folgende Etappen zurückzulegen: 6 Jahre Primarschule und 7 Jahre Gymnasium Typus B in Chur; bis zum Lizentiat im Sommer 1977 5 Jahre Studium an der Universität in Zürich.

Nach einjähriger Tätigkeit als wissenschaftlicher Assistent bei Prof. Dr. E.W. Stark und einem Amerikaaufenthalt, kehrte ich nach Chur zurück. Hier arbeitete ich zunächst als Substitut am Kantonsgericht Graubünden. Auf Anfang 1980 trat ich in die Advokatur über.

